Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
15 päivänä heinäkuuta 2021 [1]

Asia C-788/19

Euroopan komissio
vastaan

Espanjan kuningaskunta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Muissa unionin ja Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioissa olevien varojen ilmoittaminen – Laiminlyönti – Suhteettomat seuraamukset – Lomake 720 – SEUT 63 ja SEUT 65 artikla – ETA-sopimuksen 40 artikla – Oikeasuhteisuus – Vanhentumisaika – Direktiivi 2011/16/EU – Direktiivi 2014/107/EU – Keskinäinen avunanto – Automaattinen tietojenvaihto

I Johdanto

1. Käsiteltävänä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne koskee Espanjan kuningaskunnan vuonna 2012 käyttöön ottamaa verolainsäädäntöä, jolla on tarkoitus torjua Espanjan alueen ulkopuolella sijaitsevaan varallisuuteen liittyviä veropetoksia ja veronkiertoa. Kyseisessä lainsäädännössä yhtäältä velvoitetaan Espanjassa verovelvolliset henkilöt ilmoittamaan tietty ulkomainen omaisuus ja tietyt ulkomaiset oikeudet (mikä tehdään Espanjassa ”lomakkeella 720”) ja toisaalta säädetään kyseisen velvollisuuden noudattamatta jättämiseen liittyvistä seurauksista. Näissä seurauksissa kyseinen varallisuus ensinnäkin luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi ja sisällytetään yleiseen veron perusteeseen kyseisen varallisuuden hankintapäivästä riippumatta, toiseksi määrätään 150 prosentin suhteellinen sakko ja kolmanneksi määrätään kiinteämääräisiä sakkoja.

2. Euroopan komissio katsoo, että nämä kolme seurausta ja niiden soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ovat suhteettomia rajoituksia, joilla loukataan useita EUT-sopimuksessa ja Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyssä sopimuksessa määrättyjä liikkumisvapauksia, erityisesti pääomien vapaata liikkuvuutta (SEUT 63 artikla ja ETA-sopimuksen 40 artikla). Komission mukaan suhteettomuus johtuu etenkin siitä, että näissä kolmessa seurauksessa verovelvolliselle määrätään tietojen antamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä erittäin ankara seuraamus ottamatta huomioon sitä, että Espanjan verohallinnolla oli tai saattoi olla jo kyseiset tiedot direktiivissä 2011/16/EU,[2] sellaisena kuin se

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EUVL 2011, L 64, s. 1).

on muutettuna direktiivillä 2014/107/EU[3] (jäljempänä direktiivi 2011/16), säädetyn verotusalan tietojenvaihtojärjestelmän ansiosta. Komissio vaatii käsiteltävänä olevassa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa näin ollen unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut muun muassa SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se sääti nämä kolme seurausta.

3. Tarkasteluni lopuksi ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy kanteen osittain.

II Espanjan oikeus

4. Kyseessä oleva keskeinen laki on vero- ja talousarviosääntöjen muuttamisesta sekä varainhoitosääntöjen mukauttamisesta petosten ehkäisy- ja torjuntatoimien tehostamiseksi 29.10.2012 annettu laki nro 7/2012) (Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude; BOE nro 261, 30.10.2012) (jäljempänä laki nro 7/2012). Kyseisessä laissa otettiin käyttöön lomakkeen 720 järjestelmä muun muassa muuttamalla useita verotusalan lakeja. Lomakkeen 720 järjestelmän eri osatekijöistä säädetään erityisesti tämän ratkaisuehdotuksen jäljempänä olevissa jaksoissa mainituissa laeissa. Tällaisia osatekijöitä ovat tietojen antamista koskeva velvollisuus sellaisenaan (1 jakso) ja tämän ratkaisuehdotuksen johdannossa mainittujen kolmen riidanalaisen seurauksen osalta ensinnäkin varallisuuden luokitteleminen perusteettomiksi pääomatuloiksi ja sen sisällyttäminen yleiseen veron perusteeseen kyseisen varallisuuden hankkimisajankohdasta riippumatta (2 ja 3 jakso),[4] toiseksi 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon määrääminen (4 jakso)[5] sekä kolmanneksi kiinteämääräisten sakkojen määrääminen (1 jakso).[6]

A Verotuksesta 17.12.2003 annettu laki nro 58/2003 (Ley 58/2003 General Tributaria), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 7/2012 (jäljempänä LFG)

5. LFG:n 18 lisäsäännöksessä, jonka otsikko on ”Velvollisuus antaa ulkomaista varallisuutta ja ulkomaisia oikeuksia koskevia tietoja”, säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvolliset ovat tämän lain 29 ja 93 §:n nojalla velvollisia toimittamaan verohallinnolle asetuksella säädettyjen ehtojen mukaisesti seuraavat tiedot:

a) tiedot pankki- tai luottotoimintaa harjoittavissa laitoksissa avatuista ulkomailla sijaitsevista tileistä, joiden haltijoita tai edunsaajia asianomaiset henkilöt ovat tai joihin heillä on käyttölupa tai -oikeus missä tahansa muodossa

b) tiedot kaikista arvopaperista, varoista, osuuksista tai oikeuksista, jotka edustavat kaiken tyyppisten yksikköjen yhtiöpääomaa, omaa pääomaa tai varallisuutta, taikka oman pääoman luovuttamisesta kolmansille, kun asianomaiset ovat näiden haltijoita ja kun ne on talletettu ulkomaille tai sijaitsevat ulkomailla, sekä tiedot heidän ottamistaan henki- tai

[3] Direktiivin 2011/16 muuttamisesta 9.12.2014 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2014, L 359, s. 1).

[4] Komission ensimmäinen kanneperuste koskee tätä seurausta.

[5] Komission toinen kanneperuste koskee tätä seurausta.

[6] Komission kolmas kanneperuste koskee tätä seurausta.

työkyvyttömyysvakuutuksista ja elinajan kestävistä tai määräaikaisista elinkoroista, joiden edunsaajia he ovat käteispääoman siirron seurauksena, tai tiedot irtaimesta tai kiinteästä omaisuudesta, jotka on ostettu ulkomaille sijoittautuneilta yksiköiltä.

c) omistuksessaan olevaa ulkomailla sijaitsevaa kiinteää omaisuutta ja siihen liittyviä oikeuksia koskevat tiedot

– –

2. Rikkomus- ja seuraamusjärjestelmä

Se, ettei tässä lisäsäännöksessä säädettyjä tietoilmoituksia esitetä asetetussa määräajassa tai että niihin sisällytetään puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja, on verorikkomus.

Verorikkomuksena pidetään myös kyseisten ilmoitusten esittämistä muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

Edellä mainitut rikkomukset ovat erittäin vakavia ja rangaistavia seuraavien sääntöjen mukaisesti:

a) Ulkomailla sijaitsevissa luottolaitoksissa olevien tilien ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään 5 000 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko kustakin tiedosta tai samaan tiliin liittyvästä tietokokonaisuudesta, jotka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen, tai jokaisesta puutteellisesta, epätäsmällisestä tai virheellisestä tiedosta siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

   Sakon määrä on 100 euroa kustakin tiedosta tai samaan tiliin liittyvästä tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

b) Ulkomailla talletettujen, hoidettavien tai hankittujen arvopapereiden, varojen, osuuksien tai oikeuksien, vakuutusten ja elinkorkojen ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään tarkastellusta ryhmästä riippuen 5 000 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko kustakin tiedosta tai kuhunkin yksittäiseen omaisuuserään liittyvästä tietokokonaisuudesta, jotka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen, tai jokaisesta puutteellisesta, epätäsmällisestä tai virheellisestä tiedosta siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

   Sakon määrä on tarkastellusta ryhmästä riippuen 100 euroa kustakin tiedosta tai kuhunkin yksittäiseen omaisuuserään liittyvästä tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

c) Ulkomailla sijaitsevaa kiinteää omaisuutta ja siihen liittyvien oikeuksien ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään 5 000 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko kustakin tiedosta tai samaan kiinteään omaisuuteen tai samaan kiinteää omaisuutta koskevaan oikeuteen liittyvästä tietokokonaisuudesta, jotka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen, tai jokaisesta puutteellisesta, epätäsmällisestä tai virheellisestä tiedosta siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

Sakon määrä on 100 euroa kustakin tiedosta tai samaan kiinteään omaisuuteen tai samaa kiinteää omaisuutta koskevaan oikeuteen liittyvästä tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

Tässä lisäsäännöksessä säädetyt rikkomukset ja seuraamukset eivät kasaannu tämän lain 198 ja 199 §:ssä säädettyjen rikkomusten ja seuraamusten kanssa.

3. Veroja koskevissa laeissa voidaan säätää erityisistä seurauksista tapauksissa, joissa tässä lisäsäännöksessä säädettyä tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei noudateta.”

B Luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annettu laki nro 35/2006 (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 7/2012 (jäljempänä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annettu laki)

6. Luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:ssä, jonka otsikko on ”Perusteettomat pääomatulot”, säädetään seuraavaa:

”1. Perusteettomina pääomatuloina pidetään omaisuutta tai oikeuksia, joiden omistaminen, ilmoittaminen tai hankkiminen ei vastaa verovelvollisen ilmoittamia tuloja tai pääomia, sekä olemattomien velkojen kirjaamista tätä veroa tai varallisuusveroa koskevaan ilmoitukseen taikka niiden kirjaamista virallisiin tilikirjoihin tai rekistereihin.

Perusteettomat pääomatulot sisällytetään sen verokauden yleiseen veron perusteeseen, jonka aikana ne on havaittu, ellei verovelvollinen osoita hankkineensa kyseisiä oikeuksia tai omaisuutta ajankohtana, jonka osalta vanhentumisaika on päättynyt.

2. Sellaisen omaisuuden tai sellaisten oikeuksien omistamista, ilmoittamista tai hankkimista, joiden osalta [LFG:n] 18 lisäsäännöksessä tarkoitettua tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu asetetuissa määräajoissa, pidetään joka tapauksessa perusteettomina pääomatuloina, ja ne sisällytetään vanhimman vanhentumattoman ja vielä oikaistavissa olevan verovuoden yleiseen veron perusteeseen.

Tämän momentin säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta, jos verovelvollinen näyttää toteen, että hänen omistuksessaan oleva omaisuus tai olevat oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai sellaisina verovuosina saaduilla tuloilla, joina kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen.”

C Yhteisöverosta 27.11.2014 annettu laki nro 27/2014 (Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 7/2012 (jäljempänä yhteisöverosta annettu laki)

7. Kyseisen lain 121 §:n, jonka otsikko on ”Omaisuus ja oikeudet, joita ei ole kirjattu tai ilmoitettu: olettama tulojen saamisesta”, 1–6 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Kirjanpitoon kirjaamattomien verovelvollisen omistuksessa olevien omaisuuserien oletetaan olevan hankittu ilmoittamattomilla tuloilla.

Tämä olettama pätee myös hankinta-arvon osittaisen salaamisen tapauksessa.

2. Kirjanpitoon kirjaamattomien omaisuuserien oletetaan kuuluvan verovelvolliselle heti kun ne ovat tämän hallussa.

3. Ilmoittamattomien tulojen määrän oletetaan vastaavan kirjanpitoon kirjaamattomien omaisuuden tai oikeuksien hankinta-arvoa, josta vähennetään kyseisen hankinnan rahoittamiseen otettujen kirjaamattomien tosiasiallisten velkojen määrä. Nettoarvo ei voi missään tapauksessa olla negatiivinen.

Hankita-arvon määrä tarkistetaan asiaan liittyvien todistusasiakirjojen perusteella tai, jos tämä ei ole mahdollista, [LFG:ssä] säädettyjen arviointisääntöjen mukaisesti.

4. Ilmoittamattomia tuloja oletetaan olevan, jos verovelvollisen kirjanpitoon on kirjattu olemattomia velkoja.

5. Edellä mainittujen olettamien perusteella vahvistettu tulojen määrä liitetään vanhimpaan vanhentumattomaan verovuoteen, ellei verovelvollinen osoita, että se kuuluu yhteen tai useampaan muuhun verovuoteen.

6. Omaisuus tai oikeudet, joiden osalta [LFG:n] 18 lisäsäännöksessä tarkoitettua tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu asetetuissa määräajoissa, katsotaan joka tapauksessa hankituiksi ilmoittamattomilla tuloilla, jotka liitetään vanhimpaan vielä korjattavissa olevaan vanhentumattomaan verovuoteen.

Tämän momentin säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta, jos verovelvollinen näyttää toteen, että hänen omistuksessaan oleva omaisuus tai olevat oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai sellaisina verovuosina saaduilla tuloilla, joina kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen.”

D Laki nro 7/2012

8. Lain nro 7/2012 ensimmäisessä lisäsäännöksessä, jonka otsikko on ”Seuraamusjärjestelmä perusteettomien pääomatulojen ja oletetun tulojen saamisen tapauksessa”, säädetään seuraavaa:

”Verorikkomus, jota pidetään erittäin vakavana ja josta määrätään sakko, joka on suuruudeltaan 150 prosenttia seuraamuksen määrästä, määritetään soveltamalla luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annetun lain nro 35/2006 39 §:n 2 momentin sekä yhteisöverosta annetun lain konsolidoidun tekstin, joka hyväksyttiin 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella nro 4/2004, 134 §:n 6 momentin säännöksiä.

Seuraamus määritetään edellisessä momentissa tarkoitettujen pykälien soveltamisesta johtuvan kokonaismäärän arvon perusteella. – –”

III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

9. Komissio ilmoitti 20.11.2015 päivätyssä virallisessa huomautuksessa Espanjan viranomaisille, että tietyt seikat, jotka liittyvät ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien ilmoittamista lomakkeella 720 koskevaan velvollisuuteen, saattavat olla ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Komission arvioinnin mukaan tämän velvollisuuden noudattamatta jättämisen seuraukset ja sitä koskeva seuraamusjärjestelmä vaikuttavat suhteettomilta Espanjan lainsäädännöllä tavoiteltuihin päämääriin nähden.

10. Kun Espanjan viranomaiset olivat antaneet 29.2.2016 päivätyn vastauksensa, jossa kiistettiin kyseisen lain ja unionin oikeuden välinen ristiriita, komissio antoi 15.2.2017 perustellun lausunnon, jossa se pysyi pääasiallisesti 20.11.2015 päivätyssä kirjeessään esittämässään kannassa.

11. Espanjan viranomaiset vastasivat kyseiseen perusteltuun lausuntoon 12.4.2017 ja 31.5.2019 päivätyillä kirjeillä.

12. Koska komissio ei ollut vakuuttunut näistä vastauksista, se nosti 23.10.2019 nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen SEUT 258 artiklan nojalla ja vaatii, että unionin tuomioistuin

– toteaa, ettei Espanjan kuningaskunta ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45, SEUT 49, SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan sekä ETA-sopimuksen 28, 31, 36 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan,

  – kun se vahvisti, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä seuraa, että kyseinen varallisuus luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi, joiden osalta ei voida vedota vanhentumiseen

  – kun se määräsi automaattisesti 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon sovellettavaksi siinä tapauksessa, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta on laiminlyöty tai lomake 720 on toimitettu myöhässä

  – kun se määräsi ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä kiinteämääräisiä sakkoja, jotka ovat ankarampia kuin seuraamukset, joista säädetään samankaltaisia rikkomuksia koskevissa yleisissä säännöissä, ja

– velvoittaa Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

13. Espanjan kuningaskunta vaatii, että unionin tuomioistuin

– hylkää kanteen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

14. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei pidetty, mutta molemmat asianosaiset vastasivat unionin tuomioistuimen 8.12.2020 esittämiin kirjallisiin kysymyksiin.

IV Asian arviointi

A Lomaketta 720 koskevat alustavat huomautukset

15. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen johdannossa todettiin, kyseessä oleva riidanalainen lainsäädäntö otettiin käyttöön verovalvonnan tiukentamiseksi tilanteessa, johon liittyy huomattava veropetosten ja veronkierron riski. Komissio totesi tässä yhteydessä, ettei se kiistä Espanjan kuningaskunnan oikeutta asettaa lomakkeessa 720 säädetyn kaltaista velvollisuutta antaa tietoja ulkomailla olevasta omaisuudesta ja oikeuksista. Komissio myöntää lisäksi, että lomakkeessa 720 asetettu velvollisuus voidaan mahdollisesti perustella tarpeella ehkäistä veropetoksia, veronkiertoa ja väärinkäyttöä sekä taata verovalvonnan tehokkuus. Komissio riitauttaa näin ollen ainoastaan kyseisen velvollisuuden noudattamatta jättämisen tapauksessa säädetyt seuraukset, joita se pitää suhteettomina.

16. Vaikka komissio ei riitauta lomakkeessa 720 säädettyä tietojen antamista koskevaa velvollisuutta sellaisenaan vaan sen seuraukset, jos kyseistä velvollisuutta ei noudateta tai sitä noudatetaan myöhässä, tämän tietojen antamista koskevan velvollisuuden soveltamisalaa on silti mielestäni hyödyllistä selittää.

17. Kyseistä velvollisuutta sovelletaan seuraaviin kolmeen ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien ryhmään: rahoituslaitoksissa avatut tilit, osakepääomaa edustavat arvopaperit ja tällaisina lainsäädännön perusteella pidettävät, muita omaisuuseriä edustavat arvopaperit sekä kiinteä omaisuus.[7] Komission toimittamien tietojen mukaan tällainen omaisuus ja tällaiset oikeudet on ilmoitettava, jos kunkin ryhmän arvoksi arvioidaan verovuoden lopussa (tai aikana) yli 50 000 euroa. Ilmoitus on uusittava seuraavina vuosina, jos tiettyyn ryhmään kuuluvien omaisuuserien ja oikeuksien arvo on yli 20 000 euroa. Tietojen antamista koskeva velvollisuus käsittää velvollisuuden toimittaa tietoja kustakin omaisuus- ja oikeusryhmästä,[8] ja ilmoitus on annettava lomakkeella 720 määräajassa, joka on viiteverokautta seuraava 1.1. ja 31.3. välinen ajanjakso. Lainsäädännössä säädettyjä poikkeuksia[9] lukuun ottamatta ilmoitusvelvollisia ovat kansalaisuudesta riippumatta luonnolliset henkilöt tai oikeushenkilöt, joiden verotuksellinen asuinpaikka on Espanjassa ja joilla on oikeus toimia omaisuuden tai oikeuksien haltijoina, asiamiehinä tai edunsaajina, myös valtuutettuina henkilöinä pankkitilien yhteydessä.

7 Ks. LFG:n 18 lisäsäännöksen 1 momentti.

8 Komission toimittamien tietojen mukaan *pankkitilien* tapauksessa verovelvollisen on toimitettava seuraavat viisi tietoa tai tietoryhmää: luottolaitoksen tai pankin nimi, pankkitilin tunniste, avaamis- tai sulkemispäivä tai pankkitilin käyttöluvan myöntämis- tai peruuttamispäivä, tilin saldo 31.12. ja edellisen vuosineljänneksen keskimääräinen saldo. *Arvojen ja oikeuksien* osalta verovelvollisen on ilmoitettava lähinnä seuraavat tiedot tai tietoryhmät: arvopaperit liikkeeseen laskeneen laitoksen tai velanantajan nimi tai oikeudellinen suhde, arvopapereiden (osakkeiden tai joukkovelkakirjojen) saldo tai oikeuksien arvo 31.12. sekä osakkeiden tai arvopapereiden määrä, luokka ja nimellisarvo. *Henkivakuutusten* ja *määräaikaisten tai koko eliniän maksettavien elinkorkojen* osalta verovelvollisen on ilmoitettava lähinnä seuraavat tiedot tai tietoryhmät: vakuutusyhtiö ja sen kotipaikka, 31.12. voimassa olleet vakuutussopimukset tai määräaikaiset tai koko eliniän maksettavat toistuvat suoritukset, takaisinostoarvo vakuutussopimusten tapauksessa tai markkina-arvo elinkorkojen tapauksessa. *Kiinteän omaisuuden* osalta verovelvollisen on ilmoitettava lähinnä seuraavat tiedot tai tietoryhmät: kiinteän omaisuuden yksilöinti eli sen tyyppi, sijaintivaltio tai -alue, paikkakunta ja katuosoite, hankintapäivä, hankinta-arvo sekä omaisuuden peruuttamisen tai siirtämisen tapauksessa peruutus- tai siirtopäivä.

9 Komission mukaan tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei sovelleta luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin, joilla on hallussaan ulkomaista omaisuutta ja oikeuksia, jos ne on yksilöity kirjanpidossa.

B Kyseessä olevat vapaudet

18. Komissio väittää kanteessaan, että Espanjan kuningaskunta on loukannut vapauksia, jotka vahvistetaan SEUT 21 artiklassa (kansalaiset), SEUT 45 artiklassa (työntekijät), SEUT 49 artiklassa (sijoittautuminen), SEUT 56 artiklassa (palvelut) ja SEUT 63 artiklassa (pääomat), sekä ETA-sopimuksessa määrättyjä vastaavia vapauksia. Komissio huomauttaa tässä yhteydessä, että lomakkeen 720 järjestelmä on omiaan vaikuttamaan kaikkiin edellä mainittuihin vapauksiin, mutta riidanalainen lainsäädäntö vaikuttaa ennen kaikkea pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, joten Espanjan lainsäädäntöä on tarkasteltava yksinomaan kyseisen vapauden kannalta.

19. Yhdyn osittain tähän näkemykseen. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä nimittäin todetaan, että kun kansallinen toimenpide liittyy samalla sekä pääomien vapaaseen liikkuvuuteen että palvelujen tarjoamisen vapauteen, unionin tuomioistuin tutkii kyseessä olevaa toimenpidettä pääsääntöisesti vain suhteessa toiseen näistä vapauksista, jos niistä jompikumpi on kyseessä olevan asian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden ja voidaan liittää siihen.[10] Sama pätee kansalliseen toimenpiteeseen, joka liittyy samalla sekä pääomien vapaaseen liikkuvuuteen että sijoittautumisvapauteen.[11]

20. Pääomien vapaa liikkuvuus on nähdäkseni pääasiallinen vapaus, johon kyseessä oleva kansallinen toimenpide liittyy. Riidanalainen kansallinen lainsäädäntö koskee nimittäin yleisesti tapauksia, joissa Espanjassa asuvilla on ulkomailla omistuksessaan omaisuutta tai oikeuksia, jotka eivät välttämättä ole omistusosuuksia ulkomaille sijoittautuneiden yhteisöjen pääomasta tai joiden taustalla ei ole pääasiallisesti toivetta saada siellä finanssipalveluja. Vaikka palvelujen tarjoamisen vapauteen ja sijoittautumisvapauteen voi hyvinkin kohdistua vaikutuksia, nämä vapaudet vaikuttavat kuitenkin toissijaisilta verrattuna pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, johon ne voidaan liittää. Sama päätelmä pätee mielestäni työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, joka vaikuttaa tässä tapauksessa vielä epäolennaisemmalta palvelujen tarjoamisen vapauteen ja sijoittautumisvapauteen verrattuna. SEUT 21 artiklassa vahvistetusta Euroopan kansalaisten liikkumisoikeudesta totean, ettei komissio ole esittänyt argumentteja, joiden perusteella voitaisiin arvioida, miksi riidanalainen lainsäädäntö vaikuttaa myös kyseiseen vapauteen.

21. Tämän vuoksi käsiteltävää asiaa on arvioitava SEUT 63 artiklassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden näkökulmasta. Selkeyden vuoksi, ja koska ETA-sopimuksen 40 artiklalla on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklalla,[12] viittaan jäljempänä olevassa arvioinnissani ainoastaan SEUT 63 artiklaan.

C SEUT 63 artiklassa tarkoitetun rajoituksen olemassaolo

1. Asianosaisten lausumat

22. Komissio katsoo, että lomaketta 720 koskevalla lainsäädännöllä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaa periaatetta, koska riidanalaiseen lainsäädäntöön sisältyy ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien hallussapitoa koskevia erityisiä säännöksiä, joita ei ole

[10] Ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 39 kohta).

[11] Ks. vastaavasti tuomio 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 89–93 kohta) ja tuomio 28.2.2013, Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, 25–31 kohta).

[12] Ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, komissio v. Alankomaat (C-521/07, EU:C:2009:360, 33 kohta) ja tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 51 kohta).

olemassa Espanjassa sijaitsevan vastaavanlaisen omaisuuden kohdalla. Näiden sääntöjen soveltaminen erityisesti vähentäisi ulkomailla sijaitsevan omaisuuden siirron houkuttelevuutta verovelvollisille.

23. Espanjan hallitus ei pidä lomaketta 720 koskevien velvoitteiden noudattamatta jättämiseen sovellettavia seuraamuksia rajoituksena, koska seuraamusten määrääminen on välttämätöntä tietojen antamista koskevan velvollisuuden tehokkuuden kannalta. Omaisuuttaan verolainsäädäntöön liittyvistä syistä salaavat henkilöt eivät myöskään voi saada suojaa liikkumisvapauden perusteella.

2. Asian arviointi

24. Pidän riidanalaista lainsäädäntöä epäilemättä rajoituksena.

25. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja rajoituksia, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä, ovat nimittäin muun muassa jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, jotka voivat rajoittaa tai vähentää kyseisen valtion sijoittajien mahdollisuuksia tehdä sijoituksia toisissa valtioissa tai estää ne kokonaan.[13] Kuten komissio väittää Espanjan hallituksen sitä kiistämättä, lomakkeen 720 järjestelmässä säädetään tietojen antamista koskevasta velvollisuudesta ja seuraamuksista, joita sen noudattamatta jättämisestä määrätään omaisuutta ulkomailla omistaville Espanjassa asuville verovelvollisille ja joita ei ole olemassa Espanjassa sijaitsevan vastaavanlaisen omaisuuden osalta. Tällainen lainsäädäntö on näin ollen omiaan rajoittamaan tai vähentämään kyseisen valtion sijoittajien mahdollisuuksia tehdä sijoituksia toisissa valtioissa tai estämään ne kokonaan.

26. Espanjan hallituksen väite, jonka mukaan omaisuuttaan verolainsäädäntöön liittyvistä syistä salaavat henkilöt eivät voi saada minkäänlaista suojaa liikkumisvapauden perusteella, ei voi tässä yhteydessä johtaa päinvastaiseen lopputulokseen. SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta on todettava ilmenevän, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voi olla perusteltu, jos sillä estetään verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen. Kyseisessä määräyksessä toisin sanoen edellytetään, ettei kyseessä olevan kaltainen kansallinen toimenpide jää SEUT 63 artiklassa tarkoitettujen rajoitusten määritelmän ulkopuolelle pelkästään siksi, että sen tavoitteena ovat verovalvonta tai veropetosten torjuminen.[14]

D Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan rajoituksen mahdollisen oikeuttamisperusteen olemassaolo

1. Asianosaisten lausumat

27. Komission mukaan Espanjan kuningaskunnan soveltama kyseessä olevan omaisuuden sijaintipaikkaan perustuva erilainen kohtelu ei vastaa SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja objektiivisesti erilaisia tilanteita. Arvioitaessa kotimaassa ja ulkomailla omaisuutta ja

[13] Ks. vastaavasti mm. tuomio 26.9.2000, komissio v. Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497, 18 kohta); tuomio 23.10.2007, komissio v. Saksa (C-112/05, EU:C:2007:623, 19 kohta) ja tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 44 kohta).

[14] Sama pätee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tunnustettuihin EUT-sopimuksen ulkopuolisiin tavoitteisiin, kuten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytön ehkäisemiseen sekä tarpeeseen taata verovalvonnan tehokkuus. Ks. esim. tuomio 4.3.2004, komissio v. Ranska (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 kohta).

oikeuksia omistavien verovelvollisten tilanteiden erilaisuutta on otettava huomioon riidanalaisen lainsäädännön tarkoitus.[15] Komissio katsoo, että kun otetaan huomioon kyseisen lainsäädännön tavoite eli veropetosten ja veronkierron ehkäiseminen ja torjuminen, Espanjassa asuvien verovelvollisten tilanteissa ei ole objektiivista eroa sen mukaan, sijaitseeko omaisuus Espanjan alueella vai sen ulkopuolella. Kummassakaan tapauksessa ei nimittäin voida sulkea pois sitä, että asukas, jolla on petollisia tarkoituksia, voi välttää verotukseen liittyvät velvollisuutensa salatuista toimista saatujen tulojen yhteydessä.[16]

28. Toisin kuin Espanjan hallitus väittää, etenkään sillä, ettei verohallinnolla ole samoja tietoja ulkomailla sijaitsevasta ja kotimaassa sijaitsevasta omaisuudesta, on täysin merkityksetöntä. Unionin tuomioistuin on komission mukaan sitä paitsi jo hylännyt tällaisen argumentin.[17] Komission mielestä rajoitus voidaan sitä vastoin oikeuttaa tarpeella ehkäistä veropetoksia, veronkiertoa ja väärinkäyttöä sekä taata verovalvonnan tehokkuus.[18]

29. Espanjan hallitus katsoo toissijaisesti, että jos unionin tuomioistuin toteaa rajoituksen olevan olemassa, se voi olla oikeutettu.

30. Ensinnäkin Espanjan hallituksen mukaan verovelvollisia kohdellaan riidanalaisessa lainsäädännössä SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, mikä liittyy verovalvonnan mahdollistamiseen. Erityisesti kansainvälisen, myös unionin sisäisen, verotietojen vaihdon vähäisyyden vuoksi kansallisilla viranomaisilla on hajanaiset tiedot maan asukkaiden ulkomailla sijaitsevista omaisuudesta ja oikeuksista, kun ”näytön kalastelu” on kielletty. Ilmoittamisvelvollisuuden kannalta viranomaisilla oleva tietotaso on Espanjan hallituksen mukaan merkityksellinen arviointiperuste määritettäessä sitä, ovatko asukkaat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa siitä riippumatta, sijaitseeko heidän omaisuutensa kotimaassa vai sen ulkopuolella.

31. Toiseksi kyseinen hallitus katsoo, että rajoitus voidaan oikeuttaa myös yleistä etua koskevilla syillä, joilla vastataan tarpeeseen ehkäistä veropetoksia, veronkiertoa ja väärinkäyttöä tai taata verovalvonnan tehokkuus.[19]

2. Asian arviointi

32. Katson komission tavoin, ettei kyseessä olevasta lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu vastaa SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja objektiivisesti erilaisia tilanteita. Tämä nimittäin ilmenee perustellusti jo unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä,[20] koska päinvastaisessa näkemyksessä kiistettäisiin kaikkien pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusten olemassaolo pelkästään sillä perusteella, ettei ulkomaisesta omaisuudesta ole saatavilla riittävästi tietoja verrattuna kotimaassa sijaitsevaa omaisuutta koskeviin tietoihin.

[15] Ks. tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, 45–48 kohta) ja tuomio 13.3.2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, 46–48 kohta).

[16] Ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 36–40 kohta; jäljempänä tuomio X ja Passenheim-van Schoot).

[17] Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 36–40 kohta. Komission mukaan kysymystä niiden tietojen laajuudesta, joihin verohallinnolla on pääsy kyseessä olevan omaisuuden sijaintipaikan perusteella, voidaan sen sijaan tarkastella riidanalaisen lainsäädännön perusteltavuuden ja oikeasuhteisuuden yhteydessä.

[18] Ks. tuomio 4.3.2004, komissio v. Ranska (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 kohta).

[19] Tuomio 20.2.1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Ks. vastaavasti tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 36–40 kohta ja tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 30–33 kohta).

33. Kuten komissio ja Espanjan hallitus huomauttavat, riidanalaisella lainsäädännöllä tavoitelluilla päämäärillä eli veropetosten ja veronkierron torjunnalla voidaan kuitenkin oikeuttaa rajoitus, mikä ilmenee sekä SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdasta että oikeuskäytännöstä. [21]

34. Käsiteltävässä asiassa keskeisenä kysymyksenä on näin ollen riidanalaisen lainsäädännön oikeasuhteisuus.

E Kyseessä olevan lainsäädännön oikeasuhteisuus

1. Omaisuuden luokittelu perusteettomiksi pääomatuloiksi ilman mahdollisuutta vedota vanhentumisaikaan (ensimmäinen kanneperuste)

35. Ensimmäisessä kanneperusteessaan komissio pitää suhteettomana rajoituksena sitä, että ”tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä seuraa, että kyseinen omaisuus luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi, joiden osalta ei voida vedota vanhentumiseen”.

a) Kyseessä oleva lainsäädäntö

36. Ensimmäinen kanneperuste koskee luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n säännöksiä. Nämä käytännössä identtiset säännökset koskevat perusteettomia pääomatuloja ja sisältävät sekä yleisen että erityisen säännön.

37. *Yleisen* säännön nojalla omaisuutta tai oikeuksia, joiden omistaminen, ilmoittaminen tai hankkiminen ei vastaa verovelvollisen ilmoittamia tuloja tai pääomia, pidetään perusteettomina pääomatuloina, ja ne sisällytetään sen verokauden yleiseen veron perusteeseen, jonka aikana verohallinto on havainnut ne. Kyseisiä tuloja ei kuitenkaan sisällytetä veron perusteeseen, jos verovelvollinen osoittaa hankkineensa kyseiset oikeudet tai omaisuuden vanhentuneella kaudella. [22] Tutkimukseni mukaan hallinnon oikeuteen kantaa veroa jälkikäteen verovelan perusteella sovelletaan tosiasiallisesti neljän vuoden vanhentumisaikaa, joka alkaa kulua kyseisen ilmoituksen jättämiselle säädetyn määräajan päättymispäivää seuraavasta päivästä. [23] Näin ollen verovelvollinen voi ymmärtääkseni käytännössä välttää kyseisen omaisuuden sisällyttämisen veron perusteeseen neljän vuoden kuluttua sen ilmoittamista koskevan määräajan päättymisestä.

38. *Erityinen* sääntö koskee sellaisen omaisuuden tai sellaisten oikeuksien omistamista, ilmoittamista tai hankkimista, joiden osalta lomakkeessa 720 tarkoitettua tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu asetetuissa määräajoissa. Tällaista omaisuutta tai tällaisia oikeuksia kohdellaan perusteettomina pääomatuloina, ja ne sisällytetään yleiseen veron perusteeseen. Edellä mainittua vanhentumissääntöä ei ole säädetty kyseisen omaisuusluokan osalta. Jotta verovelvollinen voi välttyä kyseisten pääomatulojen sisällyttämiseltä veron perusteeseen, hänen on kyseisen säännön mukaan näytettävä toteen, että ”kyseinen omaisuus tai kyseiset oikeudet on hankittu sellaisina verovuosina ilmoitetuilla tai saaduilla tuloilla, joina kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen”. [24]

[21] Ks. esim. tuomio 4.3.2004, komissio v. Ranska (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 kohta).

[22] Ks. luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 1 momentti ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 1–5 momentti.

[23] Tästä vanhentumisajasta ja sen soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä säädetään LFG:n 66 §:n a alakohdassa ja 67 §:n 1 momentin a alakohdassa.

[24] Ks. luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentti ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momentti.

b) Asianosaisten lausumat

1) Komission lausumat

39. Komissio toteaa, että jos lomakkeen 720 toimittamista asetetuissa määräajoissa koskevaa velvollisuutta ei noudateta, voidaan olettaa, että on saatu kyseessä olevien omaisuuden ja oikeuksien arvoa vastaava tulo, jota pidetään perusteettomana pääomatulona, minkä vuoksi on maksettava luonnollisten henkilöiden tulovero tai yhteisövero tuloista, joiden oletetaan vastaavan kyseisten ilmoittamisvelvollisuuden soveltamisalaan kuuluvien omaisuuserien ja oikeuksien kokonaisarvoa.

40. Komissio ei pidä tätä olettamaa sellaisenaan suhteettomana toimenpiteenä, koska se johtuu siitä, että verovelvollinen on jättänyt noudattamatta verojen maksamista koskevaa aineellista verovelvollisuutta.[25] Lainsäädännön suhteettomuus perustuu kuitenkin siihen, ettei verovelvollinen voi vedota vanhentumiseen välttyäkseen tältä olettamalta. Jos ulkomailla omaisuutta ja oikeuksia omistava ei ole toimittanut lomaketta 720 asetetuissa määräajoissa, hän ei nimittäin voi vedota vanhentumissääntöön, jossa määritellään määräaika, jonka kuluessa verohallinnon on oikaistava veron perusteena olevat määrät.

41. Komission argumentit, joilla pyritään osoittamaan kyseisen säännön suhteettomuus, koostuvat ymmärtääkseni lähinnä kahdesta osasta.

42. Ensimmäinen osa koskee tilannetta, jossa verovelvollinen *on maksanut* tuloveron. Kyse on tarkemmin sanoen erityisestä tilanteesta, jossa ulkomailla sijaitsevat omaisuuserät tai oikeudet on hankittu yli neljä vuotta ennen lomakkeen 720 toimittamista ensimmäisen kerran koskevan määräajan alkamista[26] ja jossa myös näiden omaisuuserien tai oikeuksien hankkimiseen käytetyistä tuloista olisi näin ollen kannettu vero yli neljä vuotta aiemmin ja jossa verovelvollinen oli velvollinen maksamaan veron kyseisellä hetkellä mutta hän ei pysty esittämään mitään todistetta, joka osoittaisi, että kyseiset tulot on ilmoitettu verohallinnolle.[27] Komission mukaan tällaisessa tilanteessa, jossa omaisuuden tai oikeuksien haltija ei pysty osoittamaan maksaneensa veron kyseisistä tuloista, hän ei pysty myöskään vetoamaan vanhentumiseen välttyäkseen verohallinnon toimilta tilanteen korjaamiseksi. Siitä, ettei veron maksamista ulkomailla sijaitsevaan omaisuuteen liittyvistä tuloista voida näyttää toteen, seuraa siis kumoamaton veropetosta koskeva olettama. Komissio muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosta ja veronkiertoa koskeva olettama ei voi perustua sen kaltaisiin olosuhteisiin, joissa maassa asuvalla verovelvollisella on ulkomailla sijaitsevaa omaisuutta.[28]

43. Komissio hylkää tässä yhteydessä Espanjan hallituksen väitteen, jonka mukaan todistustaakka on verohallinnolla, joten sen tehtävänä on tehdä tarvittavat tutkimukset, jotta voidaan selvittää verovelvollisen tosiasiallinen tilanne ja toimia sen mukaisesti. Komission mukaan tästä käytännöstä ei säädetä kyseessä olevassa lainsäädännössä, eikä ole mitään asiakirjaa, jolla voitaisiin näyttää toteen, että Espanjan viranomaiset ovat tosiasiallisesti soveltaneet sitä.

[25] Komissio toteaa lisäksi, että siitä lähtien, kun pääomatulojen luokittelu johtuu siitä, ettei verovelvollinen ole noudattanut verojen maksamista koskevaa aineellista verovelvollisuutta, sen kautta peritään verovelka verohallinnon aloitteesta verovelvollisen, johon ei ensin sovellettu voimassa olevia verosääntöjä, tilanteen korjaamiseksi.

[26] Ks. neljän vuoden määräajasta edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta.

[27] Jos ulkomailla sijaitseva omaisuus on hankittu verovuonna, jonka osalta verohallinnon oikeus määrittää verovelka tai vaatia sen maksamista on vanhentunut, komission mukaan on täysin mahdollista, ettei verovelvollinen ole säilyttänyt asiakirjoja, joilla voidaan osoittaa kyseisen omaisuuden hankkimiseen käytettyjen tulojen ilmoittaminen verotuksessa.

[28] Ks. tuomio 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 60 kohta) ja analogisesti tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 51 kohta).

Komission mukaan verovelvollisella on lainsäädännön mukaan nimenomaisesti ja suppeassa merkityksessä tulojen ilmoittamista tai verojen kantamatta jättämistä koskeva todistustaakka. Lomaketta 720 koskevan lainsäädännön käytännön soveltamiseen liittyvät esimerkit osoittavat lisäksi, että todistustaakka on omaisuuden ja oikeuksien omistajalla, joka ei ole noudattanut tietojen antamista koskevaa velvollisuutta asetetuissa määräajoissa.

44. Väitteiden toinen osa koskee ”vanhentumisajan puuttumista kokonaan”. Komissio katsoo näin ollen, ettei vanhentumisaikaa ole, jos lomakkeessa 720 säädettyä velvollisuutta ei noudateta tai jos kyseinen lomake toimitetaan myöhässä.

45. *Ensimmäiseksi* komissio toteaa tässä yhteydessä lähinnä, ettei vanhentumisajan puuttumisella voida saavuttaa tavoiteltua päämäärää, sillä pelkästään toimittamalla lomakkeen 720 asetetuissa määräajoissa verovelvollinen voi säilyttää kyseisellä hetkellä saadun vanhentumisajan hyödyt, vaikka kyseessä olisi selvästi veronkierto.

46. *Toiseksi* se toteaa, ettei vanhentumisajan puuttuminen kokonaan ole myöskään välttämätöntä kyseessä olevan lainsäädännön tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon verotietojen vaihdossa unionin tasolla olemassa olevat välineet.

47. Komissio täsmentää erityisesti, ettei se kiistä sitä, että kun lomakkeen 720 järjestelmä hyväksyttiin vuonna 2012, millään verotietojen vaihdon välineellä ei voitu saada asiaankuuluvia tietoja ulkomailla sijaitsevista omaisuuseristä ja oikeuksista. Komissio toteaa, että unionin tietojenvaihtojärjestelmä kehittyi kuitenkin huomattavasti vuosina 2012–2017 ja että perustellun lausunnon antamispäivänä 15.2.2017, joka unionin tuomioistuimen on otettava huomioon arvioidessaan käsiteltävän kanteen oikeudellista kehystä, jäsenvaltiot olisivat voineet saada unionin tasolla käytettävissä olleilla verotietojen vaihdon välineillä asianmukaiseen verovalvontaan tarvittavat tiedot ulkomailla sijaitsevasta omaisuudesta ja oikeuksista.

48. *Ensinnäkin* komission mukaan direktiivi 2011/16 nimittäin kattoi pitkälti lomakkeella 720 ilmoitettavat tiedot.

49. Komissio viittaa tämän päätelmän tueksi erityissäännöksiin, jotka koskevat lomakkeessa 720 tarkoitettuja kolmea omaisuusluokkaa.

50. *Pankkitilejä* koskevien tietojen osalta se viittaa direktiivin 2011/16 8 artiklan 3 a kohtaan ja liitteisiin, joihin sisältyy pankkitilejä, myös talletustilejä ja säilytystilejä, koskeva automaattinen tietojenvaihto. Tämä tietojenvaihto koskee komission mukaan ”raportoitavia henkilöitä”. Niillä tarkoitetaan luonnollisia henkilöitä ja yksiköitä, jotka ovat muita kuin i) yhtiöitä, joiden osakkeilla käydään säännöllisesti kauppaa yksillä tai useammilla vakiintuneilla arvopaperimarkkinoilla, ii) yhtiöitä, jotka ovat i alakohdassa kuvatun yhtiön lähiyhtiöitä, iii) julkisen vallan yksiköitä, iv) kansainvälisiä järjestöjä, v) keskuspankkeja tai vi) rahoituslaitoksia.[29]

51. Direktiivin 2011/16 8 artiklan 3 a kohdan a alakohdan mukaan automaattisen tietojenvaihtojärjestelmän avulla annettavia tietoja ovat kaikki tilin haltijan, tiliä hoitavan rahoituslaitoksen ja itse tilin yksilöimiseen tarvittavat tiedot. Tiedot koskevat myös tilin saldoa tai arvoa. Säilytystilien osalta tiedot koskevat koron kokonaisbruttomäärää, osingon kokonaisbruttomäärää ja tilillä pidettyihin varoihin liittyen syntyneen muun tulon kokonaisbruttomäärää sekä finanssivarojen myynnistä tai lunastuksesta saatua

[29] Direktiivin 2011/16 liitteessä I olevan VIII jakson D kohdan 2 alakohta.

kokonaisbruttotuloa. Talletustilin osalta vaihdettavat tiedot kattavat tilille kalenterivuoden tai muun asianmukaisen raportointijakson aikana suoritetun tai hyvitetyn koron kokonaisbruttomäärän. Kaikkien muiden tilien osalta tietojen on katettava tilinhaltijalle maksettu tai hyvitetty kokonaisbruttomäärä.

52. Direktiivin 2011/16 8 artiklan 3 a kohdan a alakohdan mukaan automaattisen tietojenvaihdon kohteena olevat tiedot ovat riittävät, jotta voidaan vahvistaa ulkomaisten pankkitilien omistamisesta johtuvista tuloista kannettavan veron määrä.

53. Seuraavaksi komissio huomauttaa, että direktiivillä 2011/16 käyttöön otettu automaattinen tietojenvaihto edellyttää, että henkilöiden, joiden on annettava ilmoitus, on sisällytettävä siihen toisessa jäsenvaltiossa olevia *arvoja* koskevat tiedot. Komissio toteaa talletustilien tai säilytystilien välityksellä hallussa pidettävistä arvoista, että vaihdon kohteena olevat tiedot ovat useimmissa tapauksissa samat kuin pankkitilejä koskevat tiedot, minkä ansiosta tässä tapauksessa voidaan vahvistaa myös vastaavista tuloista kannettavan veron määrä.

54. Myös *oikeudet tai henkivakuutussopimukset*, joita muut unionin oikeudelliset välineet eivät kata, voivat olla direktiivin 2011/16 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla koko verokautta koskevan automaattisen tietojenvaihdon kohteena. Tässä tapauksessa tiedot koskevat jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä – niin luonnollisista henkilöitä kuin yhteisöjäkin – ja jäsenvaltioiden verohallinnot voivat määrittää niiden perusteella kyseisiin tuloihin sovellettavien verojen määrän.

55. Myös *kiinteää omaisuutta* koskevat tiedot, jotka voivat kyseisen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla olla automaattisen tietojenvaihdon kohteena, koskevat sekä kyseisen omaisuuden omistamista että siitä saatavaa tuloa, ja tämä omaisuus voi kuulua toisessa jäsenvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille tai yhteisöille. Nämä tiedot mahdollistavat kyseistä omaisuutta ja oikeuksia vastaavista tuloista kannettavien verojen tilityksen.

56. *Toinen seikka* on se, ettei *automaattinen* tietojenvaihtojärjestelmä kata kaikkia lomakkeeseen 720 perustuvan raportointivelvoitteen soveltamisalaan kuuluvia tietoja,[30] mutta jäsenvaltioiden verohallinnot voivat tällaisissa tapauksissa käyttää *pyyntöön* perustuvaa (muuta kuin automaattista) tietojenvaihtoa, kuten direktiivin 2011/16 5–7 artiklassa säädetään.

57. *Kolmas* komission korostama seikka on se, etteivät väitetyt unionin tasolla olevat tietojenvaihtojärjestelmän puutteet, joihin Espanjan hallitus vetoaa, vaikuta tähän tosiseikkaan. Komission mukaan unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ja erityisesti sen tuomiosta komissio v. Belgia[31] ilmenee, että jäsenvaltioiden viranomaisten välisen keskinäisen avunannon mekanismit riittävät siihen, että jäsenvaltio voi valvoa verovelvollisten antamien sellaisten ilmoitusten totuudenmukaisuutta, jotka liittyvät näiden muissa jäsenvaltioissa saamiin tuloihin. Unionin tuomioistuin totesi lisäksi, että vaikka yhteistyökeinot eivät aina toimi tyydyttävällä tavalla ja ongelmitta käytännössä, jäsenvaltiot eivät näin ollen voi vedota mahdollisiin vaikeuksiin tarvittavien tietojen hankinnassa tai puutteisiin veroviranomaistensa välisessä yhteistyössä perustellakseen perussopimuksessa taattujen perusvapauksien rajoittamista.

[30] Komission mukaan näin on sellaisten pankkitilien ja arvojen kohdalla, joiden haltijat ovat pörssissä noteerattuja yhtiöitä ja niiden lähiyhtiöitä tai rahoituslaitoksia. Automaattinen tietojenvaihtojärjestelmä ei kata myöskään valtuutettuja henkilöitä (muita kuin haltijoita) koskevia tietoja tiettyjen lomakkeessa 720 tarkoitettujen pankkitilien yhteydessä. Se ei kata myöskään tietoja sellaisista arvoista, joita ei pidetä hallussa luottolaitoksissa olevien tilien välityksellä.

[31] Tuomio 6.6.2013, (C-383/10, EU:C:2013:364, 52 ja 53 kohta).

58. *Kolmanneksi* komissio katsoo joka tapauksessa, että sillä, ettei jäsenvaltiolla ole riittävästi tietoja asukkaidensa ulkomailla olevasta omaisuudesta tai oikeuksista, voidaan perustella *pitempää* jälkiverotusaikaa silloin, kun sillä pyritään tarjoamaan veroviranomaisille mahdollisuus turvautua tehokkaasti keskinäistä apua koskeviin järjestelmiin,[32] mutta sillä ei voida perustella yleensä kaikkein vakavimpiin ihmisoikeuksien loukkauksiin sovellettavaa vanhentumissäännön *puuttumista kokonaan*.

2) Espanjan hallituksen lausumat

59. Komission väitteiden ensimmäisen osan yhteydessä Espanjan hallitus kiistää kumoamattoman veropetosta koskevan olettaman. Se täsmentää tältä osin, että luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentti[33] on petosten vastainen lauseke, mutta siinä ei säädetä petosta koskevasta olettamasta. Kyseistä säännöstä sovellettaessa verohallinnon on nimittäin näytettävä toteen seuraavat kaksi seikkaa: ensinnäkin se, ettei verovelvollinen ole ilmoittanut lomaketta 720 vastaavia tuloja, vaikka oli velvollinen tekemään niin, ja toiseksi se, ettei verovelvollinen ole maksanut kyseisen omaisuuden hankkimiseen liittyvää tuloveroa.

60. Espanjan hallituksen mukaan se, ettei verovelvollinen säilytä sen verovuoden ilmoitusta, jolta hänen mukaansa on kannettu veroa, ei tarkoita, että hallinto katsoo automaattisesti tämän saaneen perusteettomia pääomatuloja. Tällaisissa tapauksissa verohallinnon on tutkittava verovelvollisen väite, ja ellei se tee niin, olettaman taustalla olevaa seikkaa (eli sitä, ettei verovelvolliselta ole kannettu veroa kyseisistä tuloista) ei ole näytetty toteen, eikä tällöin ole katsottava, että on saatu perusteettomia pääomatuloja. Epäselvissä tapauksissa verotusta ei ole tarpeen oikaista, koska yhtä olettaman perustana olevaa tosiseikkaa ei ole näytetty toteen. Kääntäen voidaan todeta, että jos verovelvollinen haluaa välttyä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin soveltamiselta, koska hän on aiemmin ilmoittanut lomakkeella 720 tulot, joilla ilmoittamaton omaisuus tai ilmoittamattomat oikeudet on hankittu, riittää, kun hän ilmoittaa, missä aiemmissa veroilmoituksissa nämä tulot on ilmoitettu. Verohallinto on tällöin velvollinen varmistamaan asian.

[32] Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 62–75 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, 35 kohta).

[33] Huomautan, ettei komissio ole täsmentänyt kanteessaan, mitä Espanjan oikeussääntöjä sen ensimmäinen kanneperuste koskee. Se kuitenkin lainasi kanteen oikeudellisessa kehyksessä sekä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:ää että yhteisöverosta annetun lain 121 §:ää. Ymmärrän siksi komission ensimmäisen kanneperusteen siten, että se koskee näitä kahta säännöstä. Totean tässä yhteydessä, että viitatessaan vastineessaan komission ensimmäiseen kanneperusteeseen Espanjan hallitus mainitsee ainoastaan henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin. Siltä osin kuin Espanjan hallitus vaatii unionin tuomioistuinta hylkäämään kanteen kokonaisuudessaan, ymmärrän henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momenttia koskevat Espanjan hallituksen väitteet kuitenkin siten, että ne koskevat myös yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momenttia.

61. Espanjan hallitus viittaa näiden toteamusten tueksi useisiin todistustaakkaa koskeviin säännöksiin.[34] Espanjan hallituksen mukaan todistustaakka on siis verohallinnolla, mikä ilmenee selvästi edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 34 mainitusta lainsäädännöstä. Se viittaa myös esimerkiksi luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentissa säädettyä oikaisua koskevaan tuomioon, jossa kumottiin kyseessä oleva verovelan perintä, koska Tribunal Económico-Administrativo Central (keskushallinnon hallinto- ja veroasioiden valituslautakunta, Espanja) totesi, että verovelvollinen oli väittänyt, että häneltä oli kannettu vero, että hän oli toimittanut hallussaan olevat asiakirjat ja ettei hallinto ollut esittänyt merkityksellistä vastanäyttöä.[35]

62. Espanjan hallitus toteaa komission väitteiden toisesta osasta ensinnäkin, että komissio olettaa virheellisesti, ettei lomakkeen 720 järjestelmässä sovelleta vanhentumisaikaa. Käytännössä sovelletaan nimittäin actio nata -periaatetta, jonka mukaan oikeuden tai toimenpiteen vanhentumisaika voi alkaa kulua vasta siitä hetkestä, jona sen haltija saa tietää kyseisen oikeuden tai toimenpiteen olemassaolosta.[36] Espanjan hallituksen mukaan kyseisen periaatteen soveltaminen tarkoittaa siis sitä, että neljän vuoden vanhentumisaika[37] alkaa kulua siitä hetkestä, jona verohallinto saa joko toisen jäsenvaltion automaattisen tai spontaanin tietojenvaihtojärjestelmän kautta toimittamien tietojen ansiosta tai verovelvollisen tai kolmansien ansiosta tietoonsa verollista liiketoimea koskevat seikat, joiden perusteella se voi aloittaa tutkimuksen. Kyse ei siten ole vanhentumisajan puuttumisesta.

63. Tämän täsmennyksen jälkeen Espanjan hallitus väittää lähinnä, ettei actio nata -periaatetta sovelleta, jos omaisuus sijaitsee Espanjassa. Espanjassa sijaitsevan omaisuuden ja ulkomailla sijaitsevan omaisuuden erilaisella vanhentumista koskevalla kohtelulla on kuitenkin objektiivinen syy.

64. *Yhtäältä* Espanjan verohallinto voi nimittäin käyttää Espanjan alueella toimivaltuuksiaan rajoituksetta minkä tahansa omaisuuden tai oikeuksien yhteydessä erityisesti ”kalastelemalla näyttöä”, mutta se ei voi tehdä niin, jos omaisuus ja oikeudet sijaitsevat ulkomailla. Espanjan hallitus muistuttaa tältä osin, että perusteettomat pääomatulot vastaavat omaisuutta ja oikeuksia, jotka eivät ole verohallinnon tiedossa ja joiden paljastuminen edellyttää verohallinnon tutkimusta, jota se ei voi tehdä täysimääräisesti esimerkiksi siksi, etteivät sen virkamiehet voi toimia Espanjan alueen ulkopuolella. Näiden vaikeuksien vuoksi vanhentumisaika alkaa Espanjan hallituksen

[34] Ensinnäkin varmistamismenettelyssä sovellettaessa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momenttia LFG:n 105 §:n 1 momentissa, jonka otsikko on ”Todistustaakka”, säädetään, että ”verotusmenettelyissä oikeuteensa vetoavan henkilön on näytettävä toteen sen tunnusmerkit”. Toiseksi LFG:n 102 §:n, jonka otsikko on ”Verotuspäätös”, 2 momentin c kohdan mukaan tällaisiin päätöksiin on sisällytettävä ”niiden perustelut, jos ne eivät vastaa verovelvollisen antamia tietoja tai sitä, miten verovelvollinen soveltaa tai tulkitsee lainsäädäntöä, taustalla olevat tosiseikat ja keskeiset osatekijät sekä oikeusperustat”. Kolmanneksi Espanjan hallitus viittaa 7.1.2000 annetun siviiliprosessilain (Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil; BOE nro 7, 8.1.2000) 217 §:ään sisältyvään ”todistamisen kohteen läheisyyttä koskevaan teoriaan”, jonka mukaan on otettava huomioon oikeusriidan kunkin asianosaisen mahdollisuus esittää todisteita. Vaikka kunkin osapuolen on LFG:n 106 §:n 1 momentin nojalla lähtökohtaisesti näytettävä toteen tosiseikat, joihin se vetoaa puolustuksekseen, ”todistamisen kohteen läheisyyttä koskevan teorian” soveltaminen tarkoittaa sitä, että jos verovelvollinen ilmoittaa, ettei hän ole säilyttänyt verojaan koskevia asiakirjoja todistaakseen niiden maksamisen, verohallinnon on haettava nämä tiedot arkistoistaan, jotta se voi tarkistaa, onko verot maksettu. Neljänneksi nämä säännöt ja periaatteet sisältyvät Espanjan hallituksen mukaan myös hallintoviranomaisten yhteisestä hallinnollisesta menettelystä 1.10.2015 annettuun lakiin (Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; BOE nro 236, 2.10.2015). Viidenneksi LFG:n 141 ja 145 §:ssä säädetään, että verohallinnon tehtävänä on ”tutkia verotukseen liittyvien velvollisuuksien tosiseikat, jotta voidaan havaita hallinnon huomiotta jättämät seikat”, sekä ”tarkistaa verovelvollisten antamien ilmoitusten totuudenmukaisuus ja paikkansapitävyys”.

[35] Tribunal Económico-Administrativo Centralin 16.1.2019 tekemä päätös (R. G. 4253/2016).

[36] Espanjan hallituksen mukaan actio nata -säännöstä säädetään yleisesti Espanjan siviililain (Código Civil; Gaceta de Madrid – nykyinen BOE – nro 206, 25.7.1889) 1969 §:ssä. Espanjan hallitus toteaa, ettei actio nata -säännön soveltaminen ole ristiriidassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin sanamuodon kanssa, sillä siinä ei mainita ”vanhentumattomuutta”, ja että se ilmenee myös kyseisen säännön perusajatuksesta ja vanhentumista koskevan oikeuskäsitteen tarkoituksen mukaisesta systemaattisesta tulkinnasta.

[37] Ks. neljän vuoden vanhentumisajasta edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta ja alaviite 23.

mielestä täysin perustellusti kulua siitä hetkestä, jona on saatu tieto ulkomailla sijaitsevasta omaisuudesta ja oikeuksista, joiden perusteella on saatu ilmoittamattomia tuloja ja joita ei ole voitu tutkia keinoilla, joita olisi käytetty, jos tulot olisi saatu Espanjan alueella.

65. Espanjan hallitus toteaa, että unionin tuomioistuin on tunnustanut erityisten vanhentumisjärjestelmien olemassaolon silloin, kun jäsenvaltion on käytettävä toimivaltuuksiaan ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien yhteydessä.[38] Espanjan hallituksen mukaan unionin tuomioistuin on myös vahvistanut, että sitä, että yksityisten oikeuksiin sovelletaan eri preklusiivisia määräaikoja kuin verohallinnon oikeuksiin, voidaan perustella sillä, että verohallinnolla on tarvittavat tiedot ja se voi toimia vasta siitä hetkestä alkaen, kun veroilmoitus saapuu sille,[39] mikä pätee erityisesti tapauksissa, joissa omaisuus ja/tai varat on salattu ja joissa niistä on käytännössä mahdotonta saada tietoja nykyisillä keinolla.

66. *Toisaalta* Espanjan hallitus kiistää komission väitteen, jonka mukaan unionissa olemassa olevat yhteistyövälineet ovat riittäviä. Espanjan hallitus esittää näkemyksensä tueksi useita argumentteja, jotka voidaan esittää lyhyesti seuraavasti.

67. Espanjan hallitus täsmentää aluksi, että koska komission kanne ei koske sitä, että tietyt lomakkeeseen 720 sisältyvän sääntelyn näkökohdat julistettaisiin pätemättömiksi perustellun lausunnon antamisesta eli 15.2.2017 lähtien, on tarkasteltava, millainen kansainvälisen keskinäisen avun tilanne oli vuonna 2012, jolloin lomake 720 otettiin käyttöön, eikä helmikuussa 2017. Espanjan hallitus katsoo joka tapauksessa, että kyseisenä päivänä kansainvälisen tietojenvaihdon välineet eivät riittäneet sen määrittämiseen, sisältyykö Espanjassa asuvien verovelvollisten varallisuuteen ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia, joilla on taloudellinen sisältö ja verotuksellista merkitystä.

68. Tässä yhteydessä Espanjan hallitus korostaa aluksi komission myöntäneen, että lomakkeella 720 saadut tiedot eivät vastaa täysin tietoja, jotka voitaisiin saada direktiivin 2011/16[40] nojalla.

69. Seuraavaksi se korostaa, että direktiivin 2011/16 3 artiklan 9 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuun automaattiseen tietojenvaihtoon sovelletaan ”saatavilla olevien tietojen” periaatetta ja että käytettävissä olevilla tiedoilla tarkoitetaan ”tiedot ilmoittavan jäsenvaltion verotusasiakirjoissa olevia tietoja, jotka voidaan saada käyttöön kyseisen jäsenvaltion tiedonkeruu- ja käsittelymenettelyn mukaisesti”. Valtiolla, jossa asianomaisten tietojen lähde sijaitsee, ei siten voi olla automaattisen tietojenvaihdon kohteena olevia tietoja joko siksi, että sen kansallisen lainsäädännön mukaan tietyt tulot tai tietty omaisuus ei ole verollista eikä siinä edellytetä niitä koskevia tietoja, tai siksi, että tietojen antamiseen velvollinen henkilö – joko verovelvollinen tai kolmas henkilö – ei ole ilmoittanut tietojen antamisen kohteena olevia tuloja tai omaisuutta. Espanjan hallitus katsoo, että unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan X ja Passenheim-van Schoot,[41] etteivät jäsenvaltion määräämät verotarkastukset voi riippua toisen jäsenvaltion tai kolmannen valtion toiminnasta, käsiteltävässä asiassa konkreettisessa tapauksessa saatavilla olevista tiedoista. Espanjan hallitus toteaa lisäksi direktiivin 2011/16 8 artiklan 3 a kohdassa tarkoitetuista pankkitilejä koskevista tiedoista, ettei verohallinto voi olla varma, että se

38 Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 86 kohta.

39 Ks. tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

40 Espanjan hallituksen mukaan kyseinen direktiivi ei kata etenkään tietoja, jotka koskevat arvopapereita (osakkeita ja omistusosuuksia), toisessa jäsenvaltiossa talletettavia, hoidettavia tai saatuja oikeuksia ja tuloja, jotka ovat tietojen ilmoituksen kohteena, eikä tietoja muuta kiinteää omaisuutta kuin asianomaisen henkilön omaisuutta koskevista oikeuksista (osa-aikaiset oikeudet, käyttö- ja nautintaoikeudet, pelkkä omistusoikeus), jotka myös ovat ilmoituksen kohteena.

41 Ks. kyseisen tuomion 61 kohta.

saa tarvitsemansa tiedot kyseisessä direktiivissä tarkoitetuista aiemmista tileistä eli 31.12.2015 ylläpidetyistä tileistä,[42] koska kyseisten tilien yhteydessä verovelvollisen asuinpaikka määritetään sisäisen lainsäädännön mukaisesti, ja siinä voi olla eroja jäsenvaltioiden välillä.

70. Espanjan hallituksen mukaan tietojenvaihdon tilanne on muuttunut huomattavasti viime vuosina, mutta on kuitenkin huomautettava, ettei nykytilannetta voida missään tapauksessa rinnastaa valtionsisäiseen tilanteeseen ja että sen tehokkaaseen käytännön toteutukseen tarvitaan luultavasti aikaa, jotta se voidaan omaksua asianmukaisesti, kun otetaan huomioon tietojenvaihdon monimutkaisuus, osallistuvien valtioiden suuri määrä sekä erilaiset kansalliset säännökset ja käytännöt.

c) Asian arviointi

71. Muistutan, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä komission on näytettävä toteen, että jäsenyysvelvoitteita ei ole noudatettu. Juuri komission on esitettävä unionin tuomioistuimelle ne seikat, jotka ovat välttämättömiä, jotta unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, eikä komissio voi nojautua olettamiin.[43] Kuten jäljempänä selvitän, komissio ei mielestäni ole käsiteltävässä asiassa suurelta osin esittänyt unionin tuomioistuimelle seikkoja, jotka ovat välttämättömiä, jotta unionin tuomioistuin voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta.

72. Tämä johtuu nähdäkseni siitä, että komission kanne on hyvin suppea. Espanjan hallitus vastasi lisäksi vastineessaan komission väitteisiin erittäin yksityiskohtaisesti esittäen useita argumentteja, joiden paikkansapitävyyttä ei mielestäni voida suurelta osin sulkea pois ensi näkemältä. Komissio kuitenkin vastaa näihin argumentteihin vastauskirjelmässään erittäin niukkasanaisesti, joten se ei mielestäni ole antanut hyödyllistä vastausta Espanjan hallituksen väitteisiin. Katson näin ollen, ettei unionin tuomioistuimelle ole suurelta osin esitetty seikkoja, jotka ovat välttämättömiä, jotta se voi tutkia, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, kuten komissio väittää.

1) Vanhentumisen ”puuttuminen kokonaan” (toinen osa)

73. Tarkasteltaessa sitä, tarkoittaako lomakkeen 720 toimittamatta jättäminen tai toimittaminen myöhässä sitä, ettei vanhentumisaikaa ole, mikä ei sinänsä olisi oikeasuhteista,[44] *ensimmäiseksi* on mielestäni täsmennettävä kyseisen säännön soveltamisalaa.

74. Jos lomaketta 720 ei toimiteta asetetuissa määräajoissa, verohallinto voi luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momentin nojalla kantaa jälkikäteen veroa ulkomailla sijaitsevaa omaisuutta vastaavista tuloista, joista on tullut verovelvollisten varallisuutta, vaikka tämä omaisuus olisi saatu kaudella, joka on jo vanhentunut ajankohtana, jona verohallinto havaitsee tällaisen omaisuuden. Tämä ilmenee edellä mainittujen säännösten sanamuodosta, eikä Espanjan hallitus ole myöskään kiistänyt sitä. Toisin sanoen lomakkeessa 720 tarkoitettuun omaisuuteen ei sovelleta neljän

[42] Ks. käsitteestä ”aiemmat tilit” direktiivin 2011/16 liitteessä I olevan VIII jakson C kohdan 9 alakohta.

[43] Ks. erityisesti tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[44] Huomautan, että sen jälkeen, kun nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanne nostettiin unionin tuomioistuimessa, unionin tuomioistuimeen on saapunut Tribunal Superior de Justicia de Cataluñan (Katalonian itsehallintoalueen ylioikeus, Espanja) esittämä ennakkoratkaisupyyntö (asia C-330/20). Kyseisessä ennakkoratkaisupyynnössä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä samaa asiaa kuin nyt käsiteltävässä asiassa tiedustellaan, nimittäin luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momenttiin sisältyvän vanhentumissäännön oikeasuhteisuutta ja siltä osin tietojenvaihtojärjestelmän vaikutusta.

vuoden vanhentumisaikaa, jonka ansiosta Espanjassa sijaitsevaa omaisuutta omistava verovelvollinen voi välttyä verotukselta pelkästään siksi, että neljä vuotta on kulunut siitä hetkestä, jona omaisuus olisi pitänyt ilmoittaa.

75. Käytännössä verohallinto voi edellä mainittujen säännösten nojalla kantaa jälkikäteen veroa tällaisesta omaisuudesta sen hankintapäivästä riippumatta ja siten ilman ajallista rajoitusta. Niistä siis seuraa, ettei vanhentumisaikaa ole, kuten komissio perustellusti väittää. Huomautan tässä yhteydessä, etteivät Espanjan hallituksen toimittamat actio nata -periaatteeseen liittyvät tiedot voi johtaa päinvastaiseen päätelmään. Kyseinen periaate tarkoittaa nimittäin ainoastaan sitä, että jos verohallinnolla on todisteita veronalaisesta erästä, sen on kannettava mahdollisen verovelan perusteella veroa jälkikäteen neljän vuoden määräajassa. Vaikka tätä periaatetta sovellettaisiin, mitä komissio ei näytä myöskään kiistävän,[45] vanhentumisaikaa ei siis ole, sillä niin kauan kuin verohallinto noudattaa neljän vuoden määräaikaa, se voi kantaa veroa jälkikäteen kyseisen omaisuuden hankintapäivästä riippumatta.[46]

76. *Toiseksi* tällaisen ”vanhentumattomuusvaikutusta” koskevan säännön oikeasuhteisuutta tarkasteltaessa on selvitettävä, *voidaanko* sillä taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, ja ylittääkö se sen, mikä on *tarpeen* tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

77. Ensimmäisen kohdan osalta unionin tuomioistuin on jo todennut, että sillä, että jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa silloin, kun kyse on jossain toisessa jäsenvaltiossa omistetuista tai syntyneistä veronalaisista eristä, myötävaikutetaan verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen sekä veropetosten ehkäisemiseen, koska tällainen lainsäädäntö voi tehdä verovelvollisille, joilla on tällaisia varoja, vähemmän houkuttelevaksi salata verohallinnolta nämä varat tai tulot, joita he niiden perusteella saavat, jotta heitä ei myöhemmin jälkiverotettaisi näistä varoista ja tuloista.[47] Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin pantava merkille, että riidanalaista vanhentumisaikaa sovelletaan ainoastaan silloin, kun lomaketta 720 ei ole toimitettu asetetuissa määräajoissa. Sitä ei näin ollen sovelleta yleisesti, jos omaisuus sijaitsee ulkomailla. En ole kuitenkaan vakuuttunut siitä, ettei tällä säännöllä voida taata sen tavoitteen toteutumista, johon sillä pyritään, kuten komissio väittää. Pitää paikkansa, että verovelvolliset, jotka noudattavat tietojen antamista koskevaa velvollisuutta asetetuissa määräajoissa, voivat hyötyä vanhentumisesta sellaisten mahdollisten salattujen tulojen yhteydessä, jotka he ovat käyttäneet omaisuuden tai oikeuksien hankkimiseen ulkomailta.[48] Jos verovelvollinen haluaa salata tuloja, mielestäni on kuitenkin epätodennäköistä, että hän haluaa ensimmäiseksi noudattaa tietojen antamista koskevaa velvollisuutta voidakseen hyötyä vanhentumisesta.

78. Riidanalaisen vanhentumisajan tarpeellisuuden osalta komissio on nähdäkseni näyttänyt toteen, että vanhentumisaika ylittää sen, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, mutta ainoastaan tietyn lomakkeessa 720 tarkoitetun omaisuuden, nimittäin direktiivissä 2011/16 tarkoitettujen uusien pankkitilien (jäljempänä uudet pankkitilit),[49] osalta.

[45] Komissio nimittäin väittää ainoastaan, että kyseessä on ”tapaus, jossa vanhentumisaikaa ole ollenkaan”.

[46] Ei ole esimerkiksi mitään estettä sille, että jälkiverotus toteutetaan useamman kymmenen vuoden kuluttua siitä, kun kyseisestä omaisuudesta on tullut verovelvollisten varallisuutta, jos tämä tapahtuu päivänä, jona verohallinto saa tietää omaisuuden olemassaolosta.

[47] Tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 51 ja 52 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, 32 kohta).

[48] Espanjan hallitus on vahvistanut tämän komission korostaman seikan.

[49] Uusien tilien käsite määritellään direktiivin 2011/16 liitteessä I olevan VIII jakson C kohdan 10 alakohdassa tileiksi, jotka on avattu 1.1.2016 tai sen jälkeen.

79. Kuten selvitän jäljempänä i jaksossa, etenkin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nähdäkseni ilmenee, että jos jäsenvaltiolla on tai voi olla pakollisen automaattisen tietojenvaihtojärjestelmän ansiosta riittävät tiedot verovelvollistensa ulkomaisesta omaisuudesta, jotta se voi määrittää verojen asianmukaisen määrän, pidennetyn vanhentumisajan soveltaminen ylittää sen, mikä on tarpeen sillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. Kuten selvitän jäljempänä ii jaksossa, katson tältä osin, että komissio on osoittanut oikeudellisesti riittävällä tavalla, että perustellussa lausunnossa vuonna 2017 vahvistettuna määräpäivänä, joka on otettava huomioon kanteen arvioinnissa,[50] Espanjan verohallinnolla oli tai saattoi olla direktiivin 2011/16 nojalla riittävät tiedot sen verovelvollisilla ulkomailla olevista uusista pankkitileistä, jotta se saattoi määrittää verojen asianmukaisen määrän.

i) Oikeuskäytännöstä johtuvat periaatteet

80. Käsiteltävään asiaan liittyy nähdäkseni kaksi unionin tuomioistuimen toisiaan täydentävää merkityksellistä oikeuskäytäntöä.

81. *Ensinnäkin* unionin tuomioistuin on lausunut siitä, onko jäsenvaltion tarpeen soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa, jos epäillään toisessa jäsenvaltiossa pidettyjen veronalaisten varojen salaamista, ja tässä yhteydessä unionin tason tietojenvaihtoa koskevien välineiden vaikutuksesta.[51] On kuitenkin todettava, että – kuten jäljempänä selvitän – tämä oikeuskäytäntö liittyy yhtäältä aiempaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annettuun direktiiviin 77/799/ETY,[52] joka edelsi käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa direktiiviä. Kuten jäljempänä selvitän, tämä aiempi direktiivi eroaa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevasta direktiivistä etenkin siten, että se ei mahdollistanut jäsenvaltioiden verohallintojen *pakollista automaattista* tietojensaantia verovelvollisistaan. Toisaalta unionin tuomioistuin lausui yksinomaan *pidennetyn* 12 vuoden vanhentumisajan soveltamisesta ja piti sitä oikeasuhteisena, mutta se ei käsitellyt ”vanhentumattomuusvaikutuksen” sisältävää vanhentumisaikaa koskevaa kysymystä, jota käsitellään nyt käsiteltävässä asiassa.

82. Kyseisessä oikeuskäytännössä unionin tuomioistuin erotti toisistaan kaksi tapausta määrittäessään, ylittääkö pidennetty vanhentumisaika sen, mikä on tarpeen sen tavoitteiden saavuttamiseksi: ensimmäinen koskee tilannetta, jossa veronalaisia eriä on salattu, eikä veroviranomaisilla ole mitään sellaista tietoa, jonka perusteella ne olisivat voineet käynnistää tutkimuksen, ja toinen koskee tilannetta, jossa kyseisillä viranomaisilla on veronalaisia eriä koskevia tietoja.[53]

83. Unionin tuomioistuin tunnusti pidennetyn jälkiverotusajan tarpeellisuuden vain yleisesti ensimmäisessä tapauksessa. Se katsoi lähinnä, että tällaisessa tapauksessa ensiksi mainitun jäsenvaltion on mahdotonta kääntyä direktiivin 77/799 nojalla kyseisen toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten puoleen, jotta nämä toimittaisivat ensiksi mainitulle jäsenvaltiolle tietoja, jotka ovat tarpeen veron määrän asianmukaiseksi määräämiseksi.[54] Kuten unionin

[50] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä. Ks. tuomio 28.1.2020, komissio v. Italia (Maksuviivästysten torjumisesta annettu direktiivi) (C-122/18, EU:C:2020:41, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Määräaika, joka oli vahvistettu 15.2.2017 annetussa perustellussa lausunnossa, oli kaksi kuukautta siitä, kun Espanjan hallitus oli vastaanottanut sen.

[51] Kyseessä ovat tuomio X ja Passenheim-van Schoot ja tuomio 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), joihin myös asianosaiset vetoavat.

[52] 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 336, s. 15).

[53] Tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 62, 63 ja 74 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, 33 kohta).

[54] Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 64 ja 65 kohta.

tuomioistuin lähinnä totesi, edellä mainittu aiempi direktiivi ei nimittäin mahdollista jäsenvaltioiden verohallintojen pakollista automaattista pankkitietojen saantia verovelvollisistaan.[55] Jos asianomaisella jäsenvaltiolla ei siis vielä ollut tietoja, joiden perusteella se olisi voinut kääntyä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten puoleen turvautumalla keskinäistä apua koskevaan järjestelmään, se ei voinut saada tietoja, jotka ovat tarpeen veron asianmukaisen määrän määrittämiseksi.

84. Tällaisessa tilanteessa unionin tuomioistuin myönsi pidennetyn jälkiverotusajan tarpeellisuuden, koska verovelvolliselle koituva riski siitä, että jäsenvaltion, jossa hän asuu, veroviranomaisilta salatut varat ja tulot paljastuvat, on pienempi toisessa jäsenvaltiossa olevien varojen ja sieltä peräisin olevien tulojen osalta kuin kotimaisten varojen ja tulojen osalta.[56]

85. Jälkimmäisestä tapauksesta unionin tuomioistuin totesi, että silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaisilla on hallussaan tietoja, joiden perusteella ne olisivat voineet kääntyä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten puoleen turvautumalla keskinäistä apua koskevaan järjestelmään direktiivin 77/799 nojalla, jotta nämä viimeksi mainitut viranomaiset toimittaisivat niille tietoja, jotka ovat tarpeen veron asianmukaisen määrän määrittämiseksi, ei voida pitää perusteltuna sitä, että ensiksi mainittu jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa, jolla ei erityisesti pyritä tarjoamaan tämän valtion veroviranomaisille mahdollisuutta turvautua tehokkaasti jäsenvaltioiden keskinäistä apua koskeviin järjestelmiin ja jota voidaan soveltaa aina, kun kyseiset veronalaiset erät sijaitsevat jossain toisessa jäsenvaltiossa.[57]

86. *Toiseksi* toisesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että jos jäsenvaltioiden viranomaisten välisen keskinäisen avunannon mekanismit ovat riittäviä, jotta jäsenvaltio voi tehdä tarvittavat tarkastukset, jäsenvaltiot eivät voi vedota mahdollisiin vaikeuksiin tarvittavien tietojen hankinnassa tai puutteisiin veroviranomaistensa välisessä yhteistyössä perustellakseen perussopimuksessa taattujen perusvapauksien rajoittamista myöskään silloin, kun on mahdollista, ettei edellä mainittu yhteistyökeino aina toimi tyydyttävällä tavalla ja ongelmitta käytännössä.[58] Toisin sanoen jos jäsenvaltioiden viranomaisten välisen keskinäisen avunannon mekanismit riittävät siihen, että jäsenvaltio voi tehdä tarvittavat tarkastukset, jäsenvaltion on hyväksyttävä se, että sen on vaikeampaa harjoittaa valvontaa toisessa jäsenvaltiossa kuin omalla alueellaan.[59]

87. Tästä nähdäkseni seuraa lisäksi, että jos yhteistyökeino ei toimi tyydyttävällä tavalla, minkä vuoksi jäsenvaltio ei saa vaadittuja tietoja, sen on oltava yhteydessä toiseen jäsenvaltioon ongelman ratkaisemiseksi ja tarvittaessa myös komissioon.[60] Jäsenvaltio ei sitä vastoin voi soveltaa pidennettyä vanhentumisaikaa sen korjaamiseksi, ettei sille ole toimitettu vaadittuja tietoja.

88. Edellä mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa, että jos Espanjan verohallinto voi saada tarvittavat tiedot pakollisen automaattisen tietojenvaihdon avulla veron asianmukaisen määrän määrittämiseksi, kyseinen viranomainen ei voi vedota mahdollisiin vaikeuksiin tarvittavien

55 Ks. vastaavasti tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 64 ja 65 kohta.

56 Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 72 ja 73 kohta.

57 Ks. tuomio X ja Passenheim-van Schoot, 74 ja 75 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, 35 ja 36 kohta).

58 Ks. erityisesti tuomio 28.1.1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, 18 kohta); tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, 50 kohta) ja tuomio 23.1.2014, komissio v. Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, 43 kohta).

59 Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, 54 ja 55 kohta).

60 Viimeisenä keinona se voi aloittaa SEUT 259 artiklassa määrätyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn. Ks. vastaavasti tuomio 27.4.2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, 46 kohta) ja tuomio 6.2.2018, Altun ym. (C-359/16, EU:C:2018:63, 45 kohta).

tietojen hankinnassa tai puutteisiin veroviranomaisten välisessä yhteistyössä perustellakseen perussopimuksessa taattujen perusvapauksien rajoittamista ja vahvistaa tältä osin pidennettyä vanhentumisaikaa.

89. Unionin tuomioistuimen tekemä ero on nähdäkseni perusteltu. Jos verovelvollinen itse on nimittäin verohallinnon ainoa veronalaisia varoja koskeva tiedonlähde, asianomaisen jäsenvaltion on vaikeampi havaita salattuja varoja kuin tilanteessa, jossa verohallinnolla on nämä tiedot tietojenvaihtojärjestelmän ansiosta, mikä oikeuttaa pidennetyn vanhentumisajan soveltamisen.

90. Edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisen vanhentumisajan tarpeellisuus riippuu käsiteltävässä asiassa ensinnäkin siitä, onko direktiiviin 2011/16 perustuva pakollinen automaattinen tietojenvaihto riittävää, jotta Espanjan verohallinto voi tehdä tarvittavat tarkastukset veron asianmukaisen määrän määrittämiseksi. Jos näin on, Espanjan verohallinto ei voi – toisin kuin se väittää – vedota mahdollisiin vaikeuksiin pidennetyn vanhentumisajan soveltamiseksi.

ii) Onko direktiiviin 2011/16 perustuva pakollinen automaattinen tietojenvaihto riittävää, jotta Espanjan verohallinto voi tehdä tarvittavat tarkastukset?

91. Asianosaiset ovat tästä kysymyksestä eri mieltä. Komission mielestä direktiivi 2011/16 mahdollistaa sen, että Espanjan verohallinto voi saada tarvittavat tiedot, jotta se voi tehdä lomakkeessa 720 tarkoitettuja varoja koskevat asianmukaiset verotarkastukset, mutta Espanjan hallitus kiistää tämän.

92. Tässä yhteydessä on nähdäkseni erotettava toisistaan kolme tapausta.

93. *Ensimmäinen* tapaus ovat lomakkeessa 720 tarkoitetut pankkitilejä koskevat tiedot. Tässä yhteydessä direktiivin 2011/16 8 artiklan 3 a kohdan a alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisessä säännöksessä viitattujen liitteiden I ja II kanssa, jäsenvaltiot velvoitetaan pankkitilejä koskevaan automaattiseen tietojenvaihtoon,[61] kuten komissio perustellusti toteaa, jotta ne voivat tehdä tarvittavat tarkastukset ja määrittää veron asianmukaisen määrän.[62] Kunkin jäsenvaltion finanssilaitosten on ilmoitettava nämä tiedot toimivaltaiselle viranomaiselle, jotta se voi ilmoittaa ne muille jäsenvaltioille.

94. Espanjan hallitus on esittänyt kaksi argumenttia osoittaakseen, miksi kyseinen säännös ei kuitenkaan mahdollista sitä, että kyseiset tiedot ovat verohallinnon saatavilla.

95. Tässä yhteydessä on hylättävä ”saatavilla olevien tietojen” periaatetta koskeva argumentti. On todettava, ettei tietojen saatavuutta koskevaa edellytystä sovelleta pankkitilejä koskeviin tietoihin.[63] Aiempia tilejä koskevan argumentin osalta epäilen vahvasti sitä, tarkoittaako tämä käytännössä sitä, etteivät jäsenvaltiot saa kyseisiä tietoja. Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt

[61] Ks. erityistiedoista edellä tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohdassa mainitut säännökset.

[62] Ks. vastaavasti direktiivin 2011/16 johdanto-osan ensimmäinen, toinen ja kymmenes perustelukappale.

[63] Ks. direktiivin 2011/16 johdanto-osan kymmenes perustelukappale. Ks. kyseisistä kahdesta Espanjan hallituksen väitteestä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 69 kohta.

mitään tätä koskevaa vastaväitettä, joten se ei nähdäkseni ole esittänyt oikeuskäytännössä [64] edellytettävää näyttöä, jonka perusteella tässä yhteydessä voitaisiin todentaa jonkinlainen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen. [65]

96. Näin ollen komissio on nähdäkseni osoittanut ainoastaan uusien pankkitilien osalta oikeudellisesti riittävällä tavalla, että Espanjan verohallinnolla on hallussaan tarvittavat tiedot. Tästä seuraa, että riidanalaisen vanhentumisajan soveltaminen ylittää sen, mikä on tarpeen kyseisen omaisuusluokan kohdalla. [66]

97. Aiemmista tileistä on todettava, ettei kyseisiin varoihin sovellettavan riidanalaisen vanhentumisajan pituus ole nähdäkseni suhteeton.

98. Muistutan, että unionin tuomioistuin on tähän mennessä lausunut tuomiossa X ja Passenheim-van Schoot ainoastaan kyseisessä asiassa kyseessä olleen pidennetyn 12 vuoden vanhentumisajan tosiasiallisesta oikeasuhteisuudesta, ja se piti sitä oikeasuhteisena. [67]

99. Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan siitä, voiko jäsenvaltio kantaa veroa jälkikäteen myös silloin, kun on kyse ulkomailla sijaitsevasta salatusta omaisuudesta, josta se ei ole tiennyt, kyseisen omaisuuden hankintapäivästä riippumatta ja siten ilman ajallista rajoitusta. Mielestäni voi. Huomautan nimittäin yhtäältä, että unionin tuomioistuimen tuomiossa X ja Passenheim-van Schoot esittämiä perusteluja sille, että jäsenvaltioiden on sovellettava pidennettyä vanhentumisaikaa, [68] voidaan soveltaa myös käsiteltävässä asiassa. Toisaalta kun otetaan huomioon verotuksen alalla tähän mennessä saavutettu erittäin alhainen yhdenmukaistamisen taso ja unionin tuomioistuimen tunnustama jäsenvaltioiden tarve torjua veropetoksia, jäsenvaltioilla on nähdäkseni laaja harkintavalta tällä alalla myös käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan säännön soveltamisessa. [69]

100. *Toinen* tapaus on lomakkeessa 720 tarkoitettu omaisuus, joka on automaattisen tietojenvaihdon kohteena direktiivin 2011/16 8 artiklan 1 kohdan nojalla. [70] Tämän omaisuusluokan osalta Espanjan hallitus on oikeassa väittäessään, että automaattiseen

[64] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohta.

[65] Huomautan, että aiempia tilejä koskeva Espanjan hallituksen argumentti esitetään sen vastauskirjelmässä viittauksena Espanjan hallituksen komission perusteltuun lausuntoon antamaan vastaukseen. Komissiolla ei ole ollut mahdollisuutta vastata tähän vastauskirjelmään, koska se päättää unionin tuomioistuimessa käytävän kirjallisen menettelyn, mutta se on kuitenkin tiennyt tästä Espanjan hallituksen argumentista, joten sillä on ollut tilaisuus vastata siihen.

[66] Riidanalainen vanhentumisaika on käytännössä suhteeton silloin, jos Espanjan verohallinto *ei saa* muilta jäsenvaltioilta tietoa verovelvollistensa uusista finanssitileistä edellä mainittujen säännösten nojalla, vaikka nämä tiedot olisi pitänyt toimittaa. Tällaisissa tilanteissa actio nata -periaatteen soveltaminen tarkoittaa siis sitä, ettei neljän vuoden jälkiverotusaika ala kulua, vaikka verohallinto ei voi edellä mainitun oikeuskäytännön mukaisesti vedota tarvittavien tietojen hankinnassa oleviin mahdollisiin vaikeuksiin tai jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisessä yhteistyössä esiintyviin puutteisiin perustellakseen perussopimuksessa taattujen perusvapauksien rajoittamista. Jos tiedot sitä vastoin *toimitetaan tosiasiallisesti* esimerkiksi ennen lomakkeen 720 toimittamiselle asetettujen määräaikojen päättymistä, actio nata -säännön soveltaminen ei tällaisessa tilanteessa pidennä tosiasiallisesti vanhentumisaikaa sisäisissä tilanteissa sovellettavaan määräaikaan verrattuna.

[67] Unionin tuomioistuin piti kyseistä määräaikaa oikeasuhteisena täsmällisemmin sillä perusteella, että jäsenvaltion päätös, joka muodostuu siitä, että tätä määräaikaa rajoitetaan ajallisesti ja tämä raja määritetään sen määräajan perusteella, jota sovelletaan syytteiden nostamiseen veropetoksesta, ei vaikuta suhteettomalta (tuomion X ja Passenheim-van Schoot 69 kohta).

[68] Ks. tästä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 83, 84 ja 89 kohta.

[69] Huomautan, että jos verohallinnolla on todisteita veronalaisesta erästä, sen on actio nata -periaatteen vuoksi kannettava mahdollisen verovelan perusteella veroa jälkikäteen neljän vuoden määräajassa. Koska tämä määräaika on sama kuin valtion sisäisissä tilanteissa, kyseessä ei ole pidennetty jälkiverotusaika, jolla ei erityisesti pyritä tarjoamaan tämän jäsenvaltion veroviranomaisille mahdollisuutta turvautua tehokkaasti keskinäistä apua koskeviin järjestelmiin ja jota voidaan soveltaa, kun kyseiset veronalaiset erät sijaitsevat jossain toisessa jäsenvaltiossa, kuten unionin tuomioistuin totesi tuomiossa X ja Passenheim-van Schoot.

[70] Kyse on kyseisen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuista oikeuksista tai henkivakuutuksista ja 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetusta kiinteästä omaisuudesta.

tietojenvaihtoon sovelletaan ”saatavilla olevien tietojen” periaatetta.[71] Kyseinen periaate tarkoittaa lähinnä sitä, että jäsenvaltioiden on jaettava ainoastaan ne tiedot, jotka ovat saatavilla niiden kansallisissa verotietokannoissa. Verohallintojen sisäisiin verotustarkoituksiin keräämien tietojen ohella ei edellytetä minkäänlaista lisätietojen keruuta.

101. Myönnän, että automaattinen tietojenvaihto voi siis tässä omaisuusluokassa olla lähtökohtaisesti vähäistä, mutta epäilen vahvasti sitä, päteekö tämä kuitenkaan käytännössä kaikkeen kyseiseen omaisuuteen, kuten Espanjan hallitus väittää. Direktiivin 2011/16 8 artiklan 1 kohdassa mainitaan viisi omaisuusluokkaa, ja ainakin kiinteän omaisuuden kohdalla mielestäni on epätodennäköistä, ettei jäsenvaltioilla ole tarvittavia tietoja, jotta asianomainen jäsenvaltio voi määrittää veron asianmukaisen määrän.[72]

102. Komissio ei ole kuitenkaan vastannut näihin Espanjan hallituksen väitteisiin eikä nähdäkseni siten esittänyt argumentteja, joiden perusteella unionin tuomioistuin voisi hylätä väitteet varmasti.[73] Tästä seuraa, ettei komissio ole esittänyt tarvittavaa näyttöä siitä, että Espanjan verohallinto voi tehdä tarvittavat tarkastukset tämän omaisuusluokan osalta. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 97–99 kohdassa esitetyistä syistä katson lisäksi, ettei riidanalainen vanhentumisaika ylitä tämän omaisuusluokan kohdalla sitä, mikä on tarpeen.

103. *Kolmas* tapaus ovat tiedot, joihin ei sovelleta direktiiviä 2011/16,[74] eikä Espanjan verohallinto saa kyseisen omaisuusluokan osalta järjestelmällisesti ja automaattisesti mitään tietoa kyseisen direktiivin nojalla. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 97–99 kohdassa esitetyistä syistä katson lisäksi, ettei riidanalainen vanhentumisaika ylitä tämän omaisuusluokan kohdalla sitä, mikä on tarpeen.

104. Totean päätelmänä, että komissio on näyttänyt toteen vanhentumisajan suhteettomuuden nähdäkseni ainoastaan uusia pankkitilejä koskevien tietojen osalta. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin hyväksyy ensimmäisen kanneperusteen siltä osin kuin Espanjan hallitus on säätänyt riidanalaisen vanhentumisajan tälle omaisuusluokalle.

2) Kumoamattoman veropetosta koskevan olettaman olemassaolo (ensimmäinen osa)

105. Tarkasteltaessa kumoamattoman veropetosta koskevan olettaman olemassaoloa komission esittämät argumentit on nähdäkseni hylättävä.

[71] Direktiivin 2011/16 8 artiklan 1 kohdan nojalla kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on automaattista tietojenvaihtoa noudattaen ilmoitettava toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle ”saatavilla olevat tiedot”. Kyseisen direktiivin 3 artiklan 9 kohdassa täsmennetään tältä osin, että direktiivin 8 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuilla saatavilla olevilla tiedoilla tarkoitetaan tiedot ilmoittavan jäsenvaltion verotusasiakirjoissa olevia tietoja, jotka voidaan saada käyttöön kyseisen jäsenvaltion tiedonkeruu- ja käsittelymenettelyn mukaisesti.

[72] Kiinteän omaisuuden osalta jäsenvaltioiden saatavilla on tavallisesti rekistereitä, joissa on kaikki olennaiset tiedot.

[73] Ks. analogisesti tuomio 12.7.2012, komissio v. Saksa (C-562/10, EU:C:2012:442, 53 ja 61 kohta).

[74] Ks. näistä tiedoista edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteet 30 ja 40.

106. Pitää paikkansa, ettei veropetosta koskeva olettama voi perustua yksinomaan siihen, että tilanteeseen liittyy rajat ylittävä näkökohta.[75] Lisäksi järjestely, jossa petollista toimintaa pidetään olettamana pelkästään siitä syystä, että kyseisessä järjestelyssä säädetyt edellytykset täyttyvät, antamatta asianomaiselle verovelvolliselle mahdollisuutta kumota kyseistä olettamaa, ylitetään lähtökohtaisesti se, mikä on tarpeen tavoitteiden saavuttamiseksi.[76]

107. Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt näyttöä siitä, että käsiteltävässä asiassa on kyse kumoamattomasta veropetosta koskevasta olettamasta.

108. Ensinnäkin on todettava, että se, ettei vanhentumisaikaan voida vedota, on merkityksetöntä tarkasteltaessa mahdollisuutta kumota petosta koskeva olettama.[77] Toiseksi vanhentumista koskevan kysymyksen lisäksi on määritettävä, voiko verovelvollinen kuitenkin välttyä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momentin soveltamiselta ja estää siten ulkomailla sijaitsevan omaisuuden tai oikeuksien arvoa vastaavien määrien sisällyttämisen veron määräytymisperusteeseen, jos nämä määrät ovat olleet veronalaisia mutta verovelvollinen ei pysty enää näyttämään toteen niiden ilmoittamista. Tästä on todettava, että seikat, joista asianosaiset ovat eri mieltä, liittyvät lähinnä kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisalaan sekä sääntelyn että sen täytäntöönpanon osalta.[78]

109. Muistutan tässä yhteydessä, että kun on kyse erityisesti kansallisen säännöksen soveltamisesta, jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen osoittaminen edellyttää, että esitettävä näyttö on luonteeltaan erityistä verrattuna näyttöön, joka tavallisesti otetaan huomioon ainoastaan kansallisen säännöksen sisältöön liittyvän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä. Näin ollen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen voidaan näyttää toteen ainoastaan sen käytännön riittävän dokumentoidulla ja yksityiskohtaisella osoittamisella, josta kansallista hallintoa ja/tai tuomioistuimia arvostellaan ja josta kyseessä oleva jäsenvaltio on vastuussa.[79]

110. Kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisalasta totean, että viittaamalla useisiin todistustaakkaa koskeviin säännöksiin ja samaa aihetta koskevaan tuomioon Espanjan hallitus on nähdäkseni selittänyt vakuuttavalla tavalla, että todistustaakka on verohallinnolla, joten vaikka verovelvollinen ei säilytä asiakirjoja, joilla voidaan osoittaa kyseisen omaisuuden hankkimiseen käytettyjen tulojen ilmoittaminen verotuksessa, tästä ei seuraa automaattisesti, että hänellä on luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentissa tarkoitettuja perusteettomia pääomatuloja.[80] Komissio ei ole esittänyt näyttöä, jonka perusteella tämä selitys voitaisiin hylätä. Kyseisen säännöksen sanamuoto ei itsessään etenkään ole esteenä Espanjan hallituksen omaksumalle tulkinnalle. Seuraavaksi on todettava verohallinnon käytännöstä, ettei

[75] Ks. vastaavasti esim. tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 51 kohta); tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 33–49 kohta) ja tuomio 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 60 kohta).

[76] Ks. vastaavasti tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, 82 kohta); tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 50 kohta); tuomio 3.10.2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, 37 kohta) ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 88 kohta).

[77] Vanhentumisaikaa soveltamalla voidaan luonnollisesti nimittäin estää ainoastaan olettaman soveltamisen seuraukset, mutta itse petoksen toteaminen säilyy. Se, etteivät kyseiset säännökset mahdollista automaattisesti veropetosta koskevalta olettamalta välttymistä pelkästään sillä perusteella, että kyse on jo vanhentuneella kaudella hankitusta omaisuudesta, ei näin ollen itsessään vastaa veropetosta koskevaa kumoamatonta olettamaa.

[78] Komissio viittaa tältä osin sekä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin sanamuotoon että kyseisen lainsäädännön käytännön soveltamista koskeviin esimerkkeihin. Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohta.

[79] Ks. tuomio 12.5.2005, komissio v. Belgia (C-287/03, EU:C:2005:282, 28 kohta).

[80] Huomautan, että Espanjan hallituksen lausumissa mainitaan ainoastaan luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentti. Koska kyse on yleisistä periaatteista, ymmärrän ne kuitenkin siten, että ne koskevat myös yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momenttia.

se, että komissio mainitsee ”esimerkkejä käytännön soveltamisesta” täsmentämättä niitä sen enempää, täytä arvostellun käytännön riittävän dokumentoitua ja yksityiskohtaista osoittamista koskevaa perustetta.

111. Komissio ei näin ollen ole esittänyt tarvittavaa näyttöä osoittaakseen veropetosta koskevan kumoamattoman olettaman olemassaolon.

112. Päätelmänäni ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy osittain ensimmäisen kanneperusteen, koska Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan siltä osin kuin verohallinto voi kantaa veroa jälkikäteen, jos uusia pankkitilejä koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei noudateta tai jos sitä noudatetaan myöhässä, sen verovelan perusteella, joka kyseisestä omaisuudesta johtuu sen hankintapäivästä riippumatta.

2. 150 prosentin suuruinen suhteellinen sakko (toinen kanneperuste)

113. Toisessa kanneperusteessaan komissio pitää suhteettomana rajoituksena sitä, että 150 prosentin suuruinen suhteellinen sakko määrätään automaattisesti sovellettavaksi, jos ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta on laiminlyöty tai lomake 720 on toimitettu myöhässä.

a) Asiaa koskeva lainsäädäntö

114. Tämä kanneperuste koskee lain nro 7/2012 kahteen lisäsäännökseen sisältyvää sääntöä. Kyseisissä säännöksissä säädetään sellaisesta verorikkomuksesta määrättävästä seuraamuksesta, joka johtuu luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momenttiin sisältyvän samanlaisen säännön soveltamisesta. Lain nro 7/2012 ensimmäisessä lisäsäännöksessä säädetään tältä osin, että kyseisiä säännöksiä soveltamalla ”määritellään verorikkomus”, jota pidetään ”erittäin vakavana” ja josta määrätään 150 prosentin suuruinen sakko. Sakko lasketaan kyseisten omaisuuserien ja oikeuksien arvoon sovellettavan veron määrän perusteella.

b) Asianosaisten lausumat

1) Komission lausumat

115. Komission mukaan 150 prosentin suuruinen suhteellinen sakko on suhteeton sen ankaruuden vuoksi sekä siksi, että se määrätään automaattisesti eikä sitä voida muuttaa.

116. Komissio toteaa sakon ankaruudesta, että 150 prosenttia on huomattavasti suurempi prosenttimäärä kuin myöhässä toimitettuun veroilmoitukseen sovellettavissa asteittaisissa seuraamuksissa, sillä niissä prosenttiluvut ovat 5, 10, 15 ja 20 prosenttia sen mukaan, onko viivästys 3, 6, 12 kuukautta vai yli 12 kuukautta.[81] Näitä pienempiä prosenttimääriä on komission mielestä verrattava 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon määrään, sillä molemmissa tapauksissa on kyse seuraamuksista, jotka määrätään veronalaisia tuloja koskevan ilmoituksen toimittamisesta määräajan päätyttyä. Kaikkein pienimmät korotukset koskevat komission

[81] Kyseessä on LFG:n 27 §.

mukaan kuitenkin suoraan *maksuvelvollisuuteen* liittyvää veroilmoitusta, kun taas ankarampi 150 prosentin seuraamus liittyy lomakkeen 720 tietojen ilmoittamiseen, joka on pelkästään tietojen toimittamista koskeva *muodollinen velvollisuus*, joka ei pääsääntöisesti merkitse veron kantamista.

117. Siitä, että sakko määrätään automaattisesti eikä sitä voida muuttaa, komissio toteaa *ensinnäkin*, ettei 150 prosentin suuruista sakkoa voida muuttaa, koska kyseistä prosenttimäärää sovelletaan riippumatta verohallinnon saatavilla olevien tietojen tasosta,[82] kyseessä olevan omaisuuden hankintapäivästä (ennen vanhentunutta kautta vai sen aikana) ja verovelvollisen toiminnasta – hän ei suinkaan kaikissa tapauksissa ole jättänyt noudattamatta tietojen antamista koskevaa velvollisuutta vaan on saattanut tehdä sen vain myöhässä.

118. Komissio huomauttaa 6.6.2017 annetun tutkintaratkaisun tarjoamasta oikaisumahdollisuudesta, johon Espanjan hallitus vetoaa, että kyseisen tutkintaratkaisun nojalla verovelvollinen, joka ei ole noudattanut ilmoittamisvelvollisuutta, voi korjata luonnollisten henkilöiden tuloveron osalta tilanteensa itseverotusjärjestelmän avulla määräajan päätyttyä maksamalla vastaavan veron. Tässä tapauksessa 150 prosentin suuruisen sakon sijaan sovelletaan 20 prosentin suuruista lisäveroa. Kyseistä tutkintaratkaisua ei kuitenkaan komission mielestä voida ottaa huomioon, koska yhtäältä se ei ole lainvoimainen, eikä lakiin nro 7/2012, joka muodostaa lomaketta 720 koskevan velvollisuuden oikeudellisen kehyksen, sisälly mitään seikkaa, josta voitaisiin päätellä tämän mahdollisuuden olemassaolo. Toisaalta tutkintaratkaisu on julkaistu myöhemmin kuin komission perusteltu lausunto, minkä vuoksi sitä ei voida komission mielestä ottaa huomioon. Verohallinnon käytännöstä ennen kyseisen tutkintaratkaisun julkaisemista komissio toteaa, ettei verohallinto näytä soveltaneen mahdollisuutta korvata 150 prosentin suuruinen sakko 20 prosentin suuruisella lisäverolla yhdenmukaisesti vaan pikemminkin tapauskohtaisesti. Komission saatavilla olevista tiedoista ilmenee, että ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien haltijaan saatettiin ennen tutkintaratkaisun julkaisemista soveltaa tietyissä tapauksissa, joissa lomake 720 toimitettiin määräajan päätyttyä, 150 prosentin suuruista sakkoa pelkästään sillä perusteella, ettei tämä haltija pystynyt perustelemaan sitä, että hän oli maksanut asianmukaisesti ja oikea-aikaisesti veron vastaavista tuloista.

119. Kuten ulkomailla sijaitsevan omaisuuden luokittelussa perusteettomiksi pääomatuloiksi, verohallinto ei *toiseksi* tee ilmoittamisvelvollisuuden noudattamatta jättämisen tapauksessa mitään erityistä tutkimusta, jos omaisuuden haltija ei pysty näyttämään toteen, että omaisuus vastaa ilmoitettuja veronalaisia tuloja, mikä johtaa veropetosta koskevaan kumoamattomaan olettamaan.

120. *Kolmanneksi* komissio pitää suhteettomana myös sitä, että 150 prosentin suuruista sakkoa, kyseessä olevien tulojen verotusta ja kiinteämääräisiä sakkoja sovelletaan samanaikaisesti ottamatta huomioon kyseisistä tuloista johtuvaa kokonaisverovelkaa. Komissio toteaa, että joissakin tapauksissa kokonaisverovelka voi olla veronalaisen omaisuuden ja veronalaisten oikeuksien arvoa suurempi. Komissio viittaa ”tietoonsa tulleisiin tapauksiin” ja mainitsee kaksi esimerkkiä seuraamusten samanaikaisesta soveltamisesta.

[82] Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 47–57 kohdassa selvitettiin, komissio katsoo ensimmäisessä kanneperusteessa, että jäsenvaltioilla on direktiivin 2011/16 nojalla riittävät keinot saada asianmukaiseen verovalvontaan tarvittavat tiedot ulkomailla sijaitsevista omaisuudesta ja oikeuksista.

2) Espanjan hallituksen lausumat

121. Espanjan hallitus puolestaan huomauttaa aluksi, että seuraamusten oikeasuhteisuus kuuluu sekä 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon että kiinteämääräisten sakkojen osalta yksinomaan kansallisten tuomioistuinten harkintaan, koska seuraamuksia ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla.

122. Se toteaa kuitenkin *ensinnäkin* sakon ankaruudesta, ettei 150 prosentin suuruista sakkoa ja komission mainitsemia pienempiä korotuksia voida suoralta kädeltä verrata toisiinsa. Espanjan hallituksen mukaan ainoastaan ensin mainittu on luonteeltaan seuraamus, jolla on tarkoitus rangaista verovelvollisen menettelystä, jossa ainoastaan noudatetaan tietojen antamista koskevaa velvollisuutta mutta *ei* oikaista vastaavaa veroa, kun taas jälkimmäisillä pyritään ainoastaan saamaan verovelvolliset noudattamaan asetettuja määräaikoja ja korvaamaan valtiolle veron myöhässä maksamisesta aiheutunut vahinko.

123. Seuraavaksi se, että 6.6.2017 annettu tutkintaratkaisu on julkaistu myöhemmin kuin perusteltu lausunto, ei saisi olla esteenä siinä esitetyn tulkinnan huomioon ottamiselle. Espanjan hallitus toteaa, että yhtäältä tutkintaratkaisuissa tulkitaan nimittäin ainoastaan säännöksiä eikä voida muuttaa tai oikaista niitä. Tutkintaratkaisusta ei näin ollen johdu mitään uutta sovellettavaa säännöstä, ja verovelvolliselle edulliset vaikutukset ovat takautuvia säännöksen voimaantuloon asti. Espanjan hallituksen mukaan ei ole myöskään asianmukaista katsoa, ettei oikaisumahdollisuudesta säädetä lainsäädännössä. Tämä mahdollisuus ja sen vaikutukset tunnustetaan nimittäin yleisesti LFG:n 27 §:ssä ja 179 §:n 3 momentissa. Tästä tutkintaratkaisussa huomioon otetusta lainsäädännöstä ilmenee, että vapaaehtoisia oikaisuja voidaan esittää myöhässä ilman maksamatta jättämisestä määrättävää seuraamusta, mutta tämä ei vaikuta mahdollisiin lisäveroihin. Tätä lainsäädäntöä sovelletaan kaikkiin veroilmoituksiin, myös ulkomailla sijaitsevaan omaisuuteen liittyvään oikaisuun, ja se oli voimassa jo lain nro 7/2012 antamisen ajankohtana. Espanjan hallituksen mukaan oikaisumahdollisuus oli siten olemassa ennen tutkintaratkaisun julkaisemista. Toisaalta Espanjan hallitus toteaa, että komissio vain väittää tutkintaratkaisun julkaisemista edeltävän käytännön osalta, ettei oikaisumahdollisuutta voida soveltaa yhdenmukaisesti, esittämättä siltä osin mitään konkreettista näyttöä.

124. Lisäksi Espanjan oikeudessa säädetystä suhteellisuusperiaatteesta [83] johtuvien vaatimusten vuoksi hallinto voi muuttaa seuraamuksia varmistaakseen, että ne vastaavat verorikkomuksia, joihin niitä sovelletaan.

125. Lisäksi 150 prosentin suuruinen suhteellinen sakko ei ole Espanjan hallituksen mukaan seuraamus pelkän ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä vaan tulojen salaamisesta ja toistuvasta veron maksamatta jättämisestä, toisin sanoen veronkierrosta. Koska tämän sakon tarkoituksena on rangaista verovelvollisen menettelystä, sen määrä ei voi vaihdella niiden tietojen tason mukaan, jotka kolmannet osapuolet voivat toimittaa verohallinnolle.

[83] Espanjan hallitus huomauttaa, että suhteellisuusperiaatteesta säädetään yleisesti seuraamuksia koskevassa hallinto-oikeudessa julkisen sektorin oikeudellisesta järjestelmästä annetun lain nro 40/2015 (Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público) 29 §:ssä, jonka 4 momentissa säädetään, että ”toimivaltainen elin voi ratkaista asian määräämällä vähäisemmän seuraamuksen, jos se on määrättävän seuraamuksen ja rikkomuksen vakavuuden välillä vaaditun oikeasuhteisuuden sekä käsiteltävän asian olosuhteiden vuoksi perusteltua”. Verotuksen alalla suhteellisuusperiaatteesta säädetään erityisesti seuraavissa säännöksissä: a) LFG:n 3 §, jonka otsikko on ”Verojärjestelmän organisointia ja soveltamista koskevat periaatteet” ja jonka 2 momentissa säädetään, että ”verojärjestelmän soveltaminen perustuu suhteellisuusperiaatteeseen”, ja b) LFG:n 178 §, jonka otsikko on ”Seuraamusten määräämistä koskevaan toimivaltaan sovellettavat periaatteet” ja jonka 2 momentissa säädetään, että ”sovelletaan erityisesti laillisuusperiaatetta, tyyppisidonnaisuusperiaatetta, henkilökohtaisen vastuun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja seuraamusten kasaantumisen kiellon periaatetta”.

126. *Toiseksi* Espanjan hallitus kiistää sakon automaattisuuden. Yhtäältä se muistuttaa, että jotta sakko voidaan määrätä, seuraamuksen kohteena olevan rikkomisen tunnusmerkistön on täytyttävä, ja että todistustaakka on tältä osin hallinnolla.[84] Toisaalta Espanjan hallituksen mukaan verohallinnon on myös näytettävä toteen verovelvollisen syyllisyys, mikä ilmenee erityisesti LFG:n 178 ja 179 §:stä sekä 183 §:n 1 momentista. Espanjan hallituksen mukaan Espanjan vero- ja hallintojärjestelmässä ei voida määrätä seuraamuksia automaattisesti, ja seuraamus voidaan etenkin määrätä vain, jos syyllisyyttä on perusteltu riittävällä tavalla, ja tosiseikkoja ja syyllisyyttä koskeva todistustaakka on kokonaan ja yksinomaan hallinnolla syyttömyysolettaman periaatteen nojalla. Lomakkeen 720 käyttöönotosta lähtien verotuksellinen seuraamus on määrätty ainoastaan 7,6 prosentissa tapauksista, joissa ilmoitus on toimitettu määräajan päätyttyä.

127. Espanjan hallituksen mukaan syyllisyydelle on näin ollen esitettävä erityiset perustelut, ja se on näytettävä toteen riittävän selkeillä ja yksityiskohtaisilla tosiseikoilla, ja niissä on esitettävä päättely, jonka perusteella sen olemassaolo on voitu päätellä. Espanjan hallitus viittaa esimerkiksi erääseen tuomioistuimen ratkaisuun,[85] jossa määrätty seuraamus kumotaan siltä osin kuin seuraamuksen määräämistä koskevaan päätökseen sisältyviä syyllisyyden perusteluja ei pidetä riittävinä. Espanjan hallitus esittää myös numerotietoja, joilla se pyrkii lähinnä osoittamaan, että kyseisen sakon määräämistä arvioidaan jatkuvasti: kaikkiaan 781 valvontamenettelystä ainoastaan 296 johti seuraamusmenettelyihin, joista 108:ssa[86] verohallinto sovelsi 150 prosentin suuruista suhteellista sakkoa. Lainsäädäntöön ei Espanjan hallituksen mukaan sisälly näin ollen mitään veropetosta koskevaa olettamaa.

128. *Kolmanneksi* perustellakseen sakon oikeasuhteisuutta Espanjan hallitus väittää yhtäältä, että sitä voidaan verrata ainoastaan muihin 100–150 prosentin suuruisiin sakkoihin, joilla rangaistaan toistuvasta ja järjestelmällisestä omaisuuden salaamisesta.[87] Näin ollen 150 prosentin suuruisen sakon katsotaan olevan LFG:ssä yleisesti säädettyjen rajojen sisällä vakavissa verovelan maksamatta jättämistä koskevissa tapauksissa. Espanjan hallitus toteaa lisäksi yleisesti, että verohallintoa vastaan tehtyjen rikkomusten kaltaisissa vakavammissa tapauksissa seuraamus voi olla jopa 600 prosenttia maksamatta jääneistä määristä.[88] Toisaalta 150 prosentin määrää voidaan alentaa suostumuksen (30 %) tai nopean maksamisen (25 %) tapauksessa, joten seuraamusta voidaan alentaa 78,75 prosenttiin.

129. Lisäksi Espanjan hallitus pitää virheellisenä komission väitettä, joka koskee lomakkeen 720 toimittamatta jättämisestä johtuvan muodollisen rikkomuksen ja perusteettomien pääomatulojen oikaisemisesta johtuvan aineellisen rikkomuksen (väitettyä) ”samanaikaista soveltamista”. Vaikka verohallinto näyttäisi verovelvollisen syyllisyyden toteen, olisi nimittäin määrättävä aineellinen seuraamus, koska se kattaa muodollisen rikkomuksen LFG:n 180 §:n 1 momentin nojalla.[89] Espanjan hallituksen mukaan perusteettomien pääomatulojen oikaisemisen ja lomakkeen 720

[84] Ks. tästä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 59–61 kohta.

[85] Tribunal Económico-Administrativo Centralin ensimmäisen jaoston 14.2.2019 tekemä päätös (R. G. 529/2016).

[86] Huomautan, että on epäilyjä niiden asioiden määrästä, joissa on sovellettu 150 prosentin suuruista sakkoa. Espanjan hallitus nimittäin viittasi huomautustensa yhdessä kohdassa 108 asiaan ja toisessa kohdassa 129 asiaan.

[87] Kyseessä on LFG:n 191 §:n 4 momentti.

[88] Espanjan hallitus viittaa 23.11.1995 annettuun rikoslakiin liittyvän orgaanisen lain (Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal; BOE nro 281, 24.11.1995) 305 §:ään.

[89] Kyseisessä säännöksessä säädetään, että ”samasta toiminnasta tai samasta laiminlyönnistä, jota on sovellettava rikkomuksen porrastamisperusteena tai rikkomuksen luokittelun vakavaksi tai erittäin vakavaksi määrittävänä seikkana, ei voida määrätä seuraamusta itsenäisenä rikkomuksena”.

toimittamatta jättämisen välinen erittäin läheinen yhteys tarkoittaa sitä, ettei niitä voida tarkastella erikseen, vaan niitä on tarkasteltava rikkomuksen kannalta kokonaisuutena instrumentaalisen konkurrenssin vuoksi.

c) Asian arviointi

130. Täsmennän aluksi, että – toisin kuin Espanjan hallitus väittää – on todettava, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen arvioimaan seuraamusten oikeasuhteisuutta koskevia komission kanneperusteita. [90]

131. Komissio on esittänyt toisen kanneperusteensa tueksi useita erilaisia argumentteja, joilla kaikilla pyritään osoittamaan 150 prosentin suuruisen sakon suhteettomuus. Useimmat näistä argumenteista (1 jakso) on nähdäkseni hylättävä, kun otetaan huomioon ehdottamani komission ensimmäisen kanneperusteen ratkaisu, mutta vanhentumisajan suhteettomuutta koskeva argumentti (2 jakso) on mielestäni hyväksyttävä.

1) Muut kuin vanhentumisajan suhteettomuutta koskevat komission argumentit

132. Tätä koskevat komission argumentit koskevat suurelta osin sakon luonnetta ja soveltamisalaa, ja Espanjan hallitus on kiistänyt ne. Jotta näitä argumentteja voidaan arvioida (ii jakso), ensin on siksi määriteltävä nämä kaksi seikkaa (i jakso).

i) Sakon luonne ja soveltamisala

133. Aluksi, toisin kuin komissio väittää, mielestäni on selvää, että 150 prosentin suuruista sakkoa ei määrätä pelkän *muodollisen* velvollisuuden vaan *aineellisen* velvollisuuden noudattamatta jättämisestä. Kuten Espanjan hallitus huomauttaa ja mitä komissiokaan ei kiistä, tällaisen sakon määrääminen edellyttää nimittäin luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin ja yhteisöverosta annetun lain 121 §:n 6 momenttiin sisältyvän säännön soveltamista, mikä tarkoittaa sitä, että verovelvollisella on ulkomailla omaisuutta, josta tämä ei ole maksanut veroa, joka olisi pitänyt maksaa. Korostan tässä yhteydessä, että – kuten lain nro 7/2012 ensimmäisen lisäsäännöksen sanamuodosta ilmenee – 150 prosentin suuruinen sakko lasketaan maksettavan veron määrän perusteella, joten se liittyy suoraan veron maksamista koskevaan aineelliseen velvollisuuteen. Lisäksi lomaketta 720 koskevan muodollisen velvollisuuden noudattamatta jättämisestä rangaistaan muilla keinoin, nimittäin kiinteämääräisillä sakoilla, jotka ovat komission kolmannen kanneperusteen kohteena. [91]

134. Katson lisäksi, ettei komission argumenttien perusteella voida hylätä Espanjan hallituksen selitystä, jonka mukaan verohallinnon on myös näytettävä toteen verovelvollisen syyllisyys, jotta sakkoa voidaan soveltaa. Se, ettei näihin kahteen lain nro 7/2012 lisäsäännökseen sisälly nimenomaista syyllisyyttä koskevaa sääntöä, ei etenkään tarkoita missään tapauksessa sitä, ettei tällaista sääntöä voida soveltaa, sillä siitä säädetään selkeästi lainsäädännössä, kuten Espanjan hallitus osoittaa. Komissio ei siten ole esittänyt edellytettävää näyttöä siitä, että sakko määrätään

[90] Koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu seuraamusten osalta, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset, mutta niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa erityisesti suhteellisuusperiaatteen mukaisesti. Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[91] Ks. tästä jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 144 ja 145 kohta.

automaattisesti, jos lomakkeeseen 720 liittyviä velvoitteita ei noudateta. Tästä seuraa lisäksi, ettei komissio ole näyttänyt toteen sitä, ettei verovelvollisen menettelyä oteta huomioon sakkoa sovellettaessa, eikä sitä, että kyseessä on kumoamaton veropetosta koskeva olettama.

135. Totean lopuksi väitteestä, jonka mukaan sakkoa ei voida muuttaa, että seikat, joista asianosaiset ovat eri mieltä, koskevat ensinnäkin 6.6.2017 annetussa tutkintaratkaisussa kuvaillun kaltaista mahdollisuutta korjata verovelka ja toiseksi seuraamusten kasaantumiseen liittyvää kysymystä.[92]

136. Ensimmäisestä seikasta huomautan, että lain nro 7/2012 ensimmäisen lisäsäännöksen sanamuodon mukaan siinä säädetään kiinteästä 150 prosentin suuruisesta sakosta. Espanjan hallitus selitti kuitenkin, että tästä sanamuodosta huolimatta LFG:n 27 §:ssä ja 179 §:n 3 momentissa, joita on sovellettu myös lomakkeen 720 nojalla sen voimaan tulosta lähtien, säädetään yleisesti itseverotuksen mahdollisuudesta. Näiden lainvoimaisten säännösten vuoksi mielestäni ei ole merkityksellistä, että tutkintaratkaisu tuli voimaan perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päätyttyä.[93] Komissio ei nähdäkseni ole esittänyt muita todisteita, joiden perusteella tämä selitys voitaisiin hylätä. Edellä mainitussa oikeuskäytännössä[94] edellytettäväksi näytöksi ei riitä etenkään se, että komission toimittamien tietojen mukaan ulkomailla sijaitsevan omaisuuden ja oikeuksien haltijaan ”saatettiin” soveltaa 150 prosentin suuruista sakkoa ”tietyissä tapauksissa”, joissa lomake 720 toimitettiin määräajan päätyttyä, pelkästään sillä perusteella, ettei haltija pystynyt osoittamaan maksaneensa veron tällaiseen omaisuuteen tai oikeuksiin liittyvistä tuloista asianmukaisesti ja oikea-aikaisesti.

137. Seuraamusten kasaantumiseen liittyvästä kysymyksestä totean samalla tavoin, ettei komissio ole nähdäkseni esittänyt näyttöä, jonka perusteella voitaisiin hylätä Espanjan hallituksen selitykset, joiden mukaan LFG:n 108 §:stä seuraa, että aineellinen rikkomus kattaa muodollisen rikkomuksen.

ii) Sakon oikeasuhteisuus

138. Näin määritellyistä sakon soveltamisalasta ja luonteesta seuraa, ettei komissio ole esittänyt näyttöä siitä, että 150 prosentin suuruinen sakko on määrätty automaattisesti ja ettei sitä voida muuttaa. Joissakin tilanteissa 150 prosentin suuruinen sakko määrätään kuitenkin sillä perusteella, että verovelvollinen on syyllistynyt varojen salaamiseen. Näin suuri sakko ei kuitenkaan vaikuta mielestäni suhteettomalta.

139. Yhtäältä koska 150 prosentin suuruinen sakko määrätään seuraamukseksi järjestelmällisestä varojen salaamisesta, sitä ei nimittäin voida verrata komission mainitsemiin pienempiin korotuksiin, joita sovelletaan myöhässä maksamiseen. Katson sen sijaan Espanjan hallituksen tavoin, että on asianmukaisempaa verrata 150 prosentin suuruista sakkoa Espanjan oikeusäännöissä säädettyihin sakkoihin, joilla rangaistaan toistuvasta ja järjestelmällisestä omaisuuden salaamisesta valtion sisäisissä tilanteissa ja jotka voivat Espanjan hallituksen mukaan olla jopa 150 prosentin suuruisia. Koska komissio ei ole esittänyt mitään argumenttia, jonka

92 Sen sijaan on kiistatonta, ettei hallinnon saatavilla olevia tietoja ole otettu huomioon.

93 Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 50 todettiin, arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä. Täsmennän, että ymmärtääkseni kyse ei ole hallinnon harkintavallasta.

94 Ks. tästä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 71 ja 109 kohta.

perusteella tämä vertailu voitaisiin osoittaa vääräksi, se ei ole näyttänyt toteen, että ulkomailla olevien varojen salaamisesta määrättävä seuraamus on ankarampi kuin valtion sisäisissä tilanteissa sovellettavat seuraamukset.

140. Toisaalta komission esittämät muut argumentit eivät ole mielestäni vakuuttavia. Etenkään se, että 150 prosentin suuruista sakkoa sovellettaessa verohallinnon saatavilla olevia tietoja ei oteta huomioon, ei vaikuta mielestäni itsessään suhteettomalta. Sakolla nimittäin rangaistaan verovelvollisen menettelystä eli järjestelmällisestä varojen salaamisesta, ja kuten edellä selitettiin, sakko lasketaan tässä tapauksessa yksinomaan maksettavan veron määrän perusteella. En pidä suhteettomana vastaavasti myöskään sitä, että sakko määrätään samanaikaisesti verosaatavien perimisen kanssa, koska kyseessä on kaksi eri luonteista määrää. Ainoastaan sakko on seuraamus, joka lasketaan nimenomaan maksettavan veron määrän perusteella.

2) Argumentti, joka koskee vanhentumisajan puuttumista kokonaan

141. Yksi komission argumentti, jolla pyritään osoittamaan sakon automaattisuus, koskee sitä, että sakkoa sovelletaan erotuksetta kaikista ilmoittamattomista omaisuuseristä ja oikeuksista ottamatta huomioon omaisuuden hankintapäivää. Ymmärrän tämän väitteen välittömäksi seuraukseksi komission ensimmäisessä kanneperusteessaan esittämästä väitteestä, sillä siltä osin kuin se pitää verosaatavien perintää suhteettomana vanhentumisajan puuttumisen vuoksi, se pitää myös verojen maksamatta jättämisestä määrättävää sakkoa suhteettomana.

142. Yhdyn tässä kohtaa komission päättelyyn. Koska pidän suhteettomana sitä, että jos uusia pankkitilejä koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu, verohallinto voi kantaa tästä laiminlyönnistä veron jälkikäteen siitä johtuvan verovelan perusteella kyseisten varojen hankintapäivästä riippumatta, myös sakon soveltaminen on mielestäni tässä tilanteessa suhteetonta.

143. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hyväksyy toisen kanneperusteen osittain, koska Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan siltä osin kuin se määräsi 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon uusia pankkitilejä koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä kyseisten varojen hankintapäivästä riippumatta.

3. Kiinteämääräiset sakot (kolmas kanneperuste)

144. Kolmannessa kanneperusteessaan komissio pitää suhteettomana rajoituksena sitä, että ”ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä [määrätään] kiinteämääräisiä sakkoja, jotka ovat ankarampia kuin seuraamukset, joista säädetään samankaltaisia rikkomuksia koskevissa yleisissä säännöissä.”

a) Asiaa koskeva lainsäädäntö

145. Tämä kanneperuste koskee LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentissa säädettyjä kiinteämääräisiä sakkoja. Kyseisessä säännöksessä säädetään lomakkeeseen 720 liittyvien velvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta rikkomus- ja seuraamusjärjestelmästä. Tämän säännöksen mukaan lomakkeessa 720 säädettyä tietojen ilmoittamista määräajan päätyttyä sekä puutteellisten, epätäsmällisten tai virheellisten tietojen antamista pidetään ”erittäin vakavina”

verorikkomuksina. Säädetyt seuraamukset ovat ankarampia puutteellisten, epätäsmällisten tai virheellisten tietojen tapauksessa sekä silloin, kuin tietoa ei ole ilmoitettu lainkaan, kuin tapauksessa, jossa ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä. Kahdessa ensin mainitussa tapauksessa 5 000 euron kiinteämääräistä sakkoa sovelletaan jokaiseen tietoon tai esimerkiksi samaa tiliä/varallisuutta tai kiinteistöä koskevaan tietokokonaisuuteen siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa. Jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä ilman, että verohallinto on pyytänyt sitä, jokaisesta tiedosta tai esimerkiksi samaa tiliä/varallisuutta tai kiinteistöä koskevasta tietokokonaisuudesta määrätään 100 euron kiinteämääräinen sakko siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa.

b) Asianosaisten lausumat

1) Komission lausumat

146. Vaikka myönnettäisiin, että valtion alueen ulkopuolella olevan varallisuuden hallussapito voi edellyttää erityisten sakkojen soveltamista tietojen antamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisen vuoksi, verohallinnon saatavilla olevat ulkomailla olevaa varallisuutta koskevat tiedot on komission mielestä otettava joka tapauksessa huomioon. Kiinteämääräisten sakkojen suuruus määritetään kuitenkin yksinomaan kyseessä olevaa varallisuutta koskevien tietojen tai tietoryhmien määrän perusteella.

147. Komission mielestä valtionsisäisten tilanteiden ja tapausten, joissa kiinteämääräisiä sakkoja on sovellettu lomaketta 720 koskevien säännösten yhteydessä, vertailu osoittaa joka tapauksessa kyseisten sakkojen suhteettomuuden. Tästä vertailusta ilmenee, että lomakkeeseen 720 liittyvät erityiset kiinteämääräiset sakot ovat 15, 50 tai 66 kertaa suurempia kuin valtion sisäisissä tilanteissa sovellettavat sakot.

148. Komissio huomauttaa erityisesti, että lomakkeen 720 toimittamista koskeva verovelvollisuus on tiedotusluonteinen ja että sitä on pidettävä muodollisena velvollisuutena, koska sen toimittamisen perusteella ei voida määrittää eikä maksaa mitään verovelkaa, mistä voidaan päätellä, ettei kyseisen lomakkeen toimittamatta jättämisestä aiheudu verohallinnolle suoraa taloudellista vahinkoa. Komission mukaan kyseessä on myös (henkilökohtaiseen pyyntöön perustumaton) yleisluonteinen velvollisuus, joka koskee verovelvollista, joka on velvollinen toimittamaan kyseisen lomakkeen (eikä kolmatta osapuolta). Valtion sisäisissä tilanteissa sovellettavia seuraamuksia koskevaa rinnakkaista järjestelmää [95] määritettäessä on otettava huomioon seuraavat neljä tapausta.

i) Ilmoituksen toimittamatta jättäminen

149. Komissio toteaa, että verrattaessa kyseisen velvollisuuden laiminlyönnistä määrättäviä seuraamuksia ja samankaltaisesta rikkomuksesta kansallisella tasolla määrättäviä seuraamuksia on otettava huomioon LFG:n 198 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitettu menettely. Kyseisen säännöksen, jossa veroilmoituksen toimittamatta jättäminen asetetussa määräajassa luokitellaan vähäiseksi rikkomukseksi, nojalla kyseisestä menettelystä määrätään 200 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko. Lomakkeessa 720 (LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentti) säädetään

[95] Koska Espanjan oikeudessa ei säädetä Espanjassa sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen ilmoittamisesta, toimenpiteen suhteettomuutta ei komission mielestä voida arvioida ainoastaan määrittämällä, mikä seuraamus olisi määrätty, jos erityistä rinnakkaista seuraamusjärjestelmää ei olisi otettu käyttöön lomakkeen 720 toimittamista koskevaa lainsäädäntöä sovellettaessa.

tällaisessa tapauksessa 5 000 euron suuruisesta sakosta tietoa kohden siten, että sakon vähimmäismääräksi on vahvistettu 10 000 euroa, ja tämä vähimmäismäärä on 50 kertaa suurempi kuin LFG:n 198 §:n 1 momentissa tarkoitetusta rikkomuksesta määrättävä sakko.

ii) Ilmoituksen toimittaminen myöhässä veroviranomaisten pyytämättä

150. Jos lomake 720 toimitetaan lakisääteisen määräajan päätyttyä mutta ennen kuin verohallinto pyytää verovelvollista toimittamaan sen, ilmoitus annetaan oma-aloitteisesti mutta määräajan päätyttyä. Tässäkään tapauksessa verohallinnolle ei aiheudu suoraa taloudellista vahinkoa. Kansallisella tasolla tapahtuva samalainen rikkomus määritellään komission mukaan LFG:n 198 §:n 2 momentissa. Kyseisen säännöksen mukaan tapauksessa, jossa ilmoitus annetaan määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä, seuraamus sekä vähimmäis- ja enimmäisrajat ovat puolet LFG:n 198 §:n 1 momentissa säädetyistä seuraamuksista ja rajoista, nimittäin 100 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko. Koska LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentissa säädetään 100 euron suuruisesta sakosta tietoa kohden siten, että vähimmäismäärä on 1 500 euroa, vähimmäismäärä on 15 kertaa suurempi kuin LFG:n 198 §:n 2 momentissa tarkoitetusta rikkomuksesta määrättävä sakko.

iii) Puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja sisältävän mutta oma-aloitteisesti korjatun ilmoituksen toimittaminen määräajan päätyttyä veroviranomaisten pyytämättä

151. Tämä tapaus koskee tilannetta, jossa ilmoitus toimitetaan asetetuissa määräajoissa mutta puutteellisesti, epätäsmällisesti tai virheellisin tiedoin. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen kuitenkin korjaa tiedot, ennen kuin verohallinto pyytää sitä (oma-aloitteinen korjaaminen määräajan päätyttyä). Komission mukaan LFG:n 198 §:n 2 momenttia sovelletaan analogisesti myös nyt käsiteltävään tapaukseen, koska se voidaan rinnastaa paikkansapitävän ilmoituksen toimittamiseen määräajan päätyttyä. Tässä tapauksessa sovelletaan siten 100 euron kiinteämääräistä sakkoa. Lomakkeen 720 toimittamisen tapauksessa
LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentissa säädetään lisäksi 100 euron sakosta tietoa kohden siten, että vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jolloin kyseessä on 15 kertaa suurempi sakko kuin LFG:n 198 §:n 2 momentissa säädetty sakko.

iv) Puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja sisältävän lomakkeen 720 toimittaminen

152. Siitä, että verovelvollinen toimittaa puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja sisältävän ilmoituksen asetetuissa määräajoissa korjaamatta sitä, kansallisella tasolla määrättävä samanlainen sakko on komission mukaan LFG:n 199 §:n 1 momentissa säädetty sakko. Komissio toteaa, että puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja sisältävän ilmoituksen toimittaminen luokitellaan kyseisessä säännöksessä rikkomukseksi, ja siinä säädetty sakko on 150 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko. Lomaketta 720 koskevien sääntöjen mukaan sakko on 5 000 euroa tietoa kohden siten, että vähimmäismäärä on 10 000 euroa, joten kyseisen seuraamuksen määrä on vähintään 66,66 kertaa suurempi kuin LFG:n 199 §:n 2 momentin nojalla määrättävä seuraamus.

2) Espanjan hallituksen lausumat

153. Espanjan hallitus puolestaan väittää, etteivät komission vertailussaan käyttämät seuraamukset ole tarkoituksenmukaisia, koska tapauksia ei voida rinnastaa toisiinsa. Se korostaa tässä yhteydessä lomakkeeseen 720 liittyvien velvoitteiden laiminlyönnistä johtuvan rikkomuksen

kolmea keskeistä ominaispiirrettä. Espanjan hallituksen mukaan lomake 720 on ensinnäkin tiedotusluonteinen veroilmoitus. Seuraavaksi se toteaa kyseisen lomakkeen vastaavan rahatietojen ilmoittamista. Lopuksi tämä lomake koskee asianomaisen verovelvollisen itsensä kyseessä olevien tietojen avulla jättämää ilmoitusta.

154. Tarkoituksenmukaisempi vertailukohde ovat lähipiirin liiketoimien ilmoittaminen, koska edellä mainitut kolme ominaispiirrettä täyttyvät kummankin tilanteen osalta: kyse on tietojen antamista koskevista velvoitteista, ja ilmoitukset koskevat rahamääriä ja ovat verovelvollisen itsensä eikä kolmannen osapuolen toimittamia.

155. Espanjan hallitus korostaa lähipiirin liiketoimien yhteydessä, että verovelvollisen on kerättävä ja säilytettävä tietyt tiedot, jotka koskevat hänen lähellä olevien henkilöiden ja yhteisöjen kanssa toteuttamiaan liiketoimia. Tämän velvollisuuden noudattamatta jättämisen tapauksessa yhteisöverosta annetun lain 18 §:n 13 momentin mukaan kyseessä on verorikkomus, jos kyseisiä tietoja ei toimiteta tai ne toimitetaan puutteellisesti, epätäsmällisesti tai ne sisältävät virheellisiä tietoja kyseisistä lähipiirin liiketoimista. Edellä mainitun
18 §:n 13 momentin 1 kohdassa säädetään seuraamuksesta, jota sovelletaan silloin, kun arviointia ei tarvitse korjata eli kun maksamatta jääneen veron määrästä ei ole aiheutunut verohallinnolle taloudellista vahinkoa, ja kyseisen säännöksen 2 kohdassa säädetään seuraamuksesta, jota sovelletaan silloin, kun arviointia on korjattava. Kuten lomakkeeseen 720 sisältyvässä sääntelyssä, yhteisöverosta annetun lain 18 §:n 13 momentin 1 kohdassa säädetään näin ollen taloudellista vahinkoa aiheuttamattomasta tietojen antamista koskevaan velvollisuuteen liittyvästä rahaluonteisesta rikkomuksesta, johon verovelvollinen on syyllistynyt kyseessä olevien tietojen vuoksi. Tällaisessa rikkomuksessa seuraamukset ovat 1 000 euron kiinteämääräinen sakko kustakin puuttuvasta, epätäsmällisestä tai virheellisestä tiedosta ja 10 000 euron sakko puuttuvien, epätäsmällisten tai virheellisten tietojen kokonaisuudesta.

156. Espanjan hallitus katsoo lopuksi, ettei hallinnon saatavilla olevien kolmansilta osapuolilta peräisin olevien tietojen tasoa pidä ottaa huomioon, koska kiinteämääräiset sakot ovat seuraamuksia ainoastaan verovelvollisen menettelystä.

c) Asian arviointi

157. Kiinteämääräisten sakkojen luonteesta huomautan asianosaisten olevan yhtä mieltä siitä, että velvollisuus toimittaa lomake 720 on muodollinen velvollisuus, jonka noudattamatta jättämisestä ei aiheudu verohallinnolle suoraa taloudellista vahinkoa ja joka on verovelvollista suoraan koskeva yleinen velvollisuus.

158. Tämän täsmennyksen jälkeen kiinteämääräiset sakot vaikuttavat suhteettomilta komission esittämistä syistä.

159. Yhdyn nimittäin komission näkemykseen siitä, onko lomakkeeseen 720 liittyvien velvollisuuksien noudattamatta jättämisestä määrättäviä kiinteämääräisiä sakkoja verrattava LFG:n 198 ja 199 §:ssä säädettyihin sakkoihin vai lähipiirin liiketoimiin sovellettaviin sakkoihin. Lähipiirin liiketoimet ovat nimittäin erityisiä eivätkä yleisluonteisia liiketoimia. Huomautan lisäksi, että LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentissa viitataan suoraan LFG:n 198 ja 199 §:ään, sillä siinä säädetään, etteivät kiinteämääräiset sakot kasaannu kyseisissä säännöksissä säädettyjen sakkojen kanssa. Katson tämän viittauksen perusteella, että LFG:n 198 ja 199 §:ssä säädettyjä sakkoja sovelletaan LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentissa säädettyjen erityisten seuraamusten puuttuessa.

160. Yhdyn tältä osin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 147–152 kohdassa esitettyihin komission huomautuksiin, joita Espanjan hallitus ei ole kiistänyt, ja totean, että lomakkeeseen 720 liittyvien velvollisuuksien noudattamatta jättämisestä määrättävät sakot ovat 15, 50 tai 66 kertaa suurempia kuin valtion sisäisissä tilanteissa sovellettavat sakot. Vaikka jäsenvaltioilla on harkintavalta asianmukaisten sakkojen määrittämisessä,[96] riidanalaiset sakot ovat kuitenkin nähdäkseni niin suuria, että ne vaikuttavat suhteettomilta, eikä tässä yhteydessä tarvitse tehdä eroa eri omaisuusluokkien välillä. Vaikka uusien pankkitilien luokalle määrätyt sakot vaikuttavat mielestäni selvästi suhteettomilta, koska Espanjan verohallinnon saatavilla on jo tällaisia tietoja,[97] muiden varallisuusluokkien kohdalla on nähdäkseni tehtävä sama päätelmä erittäin suurten sakkojen vuoksi ja siksi, että sakoilla rangaistaan ainoastaan muodollisen velvollisuuden noudattamatta jättämisestä.

161. Lopuksi huomautan, ettei se, että näitä sakkoja voidaan Espanjan hallituksen tietojen mukaan alentaa suhteellisuusperiaatteen nojalla, voi suhteellisuusperiaatteen nojalla johtaa päinvastaiseen lopputulokseen. On todettava, ettei hallinnon harkintavalta riitä poistamaan LFG:n 18 lisäsäännöksen 2 momentista johtuvaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä.[98]

162. Edellä esitetystä seuraa, että kolmas kanneperuste on hyväksyttävä kokonaisuudessaan.

F Oikeudenkäyntikulut

163. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan, ellei unionin tuomioistuin pidä asiassa ilmenneiden seikkojen vuoksi perusteltuna, että asianosainen vastaa omien kulujensa lisäksi osasta toisen asianosaisen kuluja.

164. Käsiteltävässä asiassa komissio on vaatinut, että Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska Espanjan kuningaskunta on hävinnyt asian komission kolmannen kanneperusteen sekä osittain ensimmäisen ja toisen kanneperusteen osalta, Espanjan kuningaskunta on nähdäkseni velvoitettava korvaamaan puolet komission oikeudenkäyntikuluista.

V Ratkaisuehdotus

165. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan,

   – kun se vahvisti, että ulkomailla sijaitsevia uusia pankkitilejä koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä

[96] Ks. vastaavasti tuomio 12.7.2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[97] Ks. ensimmäistä kanneperustetta koskeva päätelmäni. Täsmennän, että – toisin kuin 150 prosentin suuruisella suhteellisella sakolla – kiinteämääräisillä sakoilla rangaistaan suoraan siitä, ettei lomakkeessa 720 vaadittuja tietoja ole toimitettu. Tässä yhteydessä on mielestäni siten suhteetonta, ettei näitä tietoja ole otettu huomioon.

[98] Tuomio 2.8.1993, komissio v. Ranska (C-276/91, EU:C:1993:336, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

seuraa, että kyseinen varallisuus luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi sen hankintapäivästä riippumatta

– kun se määräsi 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon sovellettavaksi siinä tapauksessa, että ulkomailla sijaitsevia uusia pankkitilejä koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta on laiminlyöty tai lomake 720 on toimitettu myöhässä, kyseisen varallisuuden hankintapäivästä riippumatta

– kun se määräsi ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä kiinteämääräisiä sakkoja, jotka ovat ankarampia kuin seuraamukset, joista säädetään samankaltaisia rikkomuksia koskevissa yleisissä säännöissä.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan puolet Euroopan komission oikeudenkäyntikuluista.