Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,
predstavljeni 15. julija 2021 [1]

Zadeva C-788/19

Evropska komisija
proti

Kraljevini Španiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Prijava premoženja v drugih državah članicah Unije in Evropskega gospodarskega prostora (EGP) – Opustitev – Nesorazmerne sankcije – Obrazec 720 – Člena 63 in 65 PDEU – Člen 40 Sporazuma EGP – Sorazmernost – Zastaralni rok – Direktiva 2011/16/EU – Direktiva 2014/107/EU – Medsebojna pomoč – Avtomatična izmenjava“

I. Uvod

1. Ta tožba zaradi neizpolnitve obveznosti se nanaša na zakonodajo na področju obdavčevanja, ki jo je leta 2012 uvedla Kraljevina Španija in katere namen je boj proti davčnim goljufijam in utajam v zvezi s premoženjem zunaj španskega ozemlja. Ta zakonodaja vključuje, prvič, obveznost davčnih rezidentov v Španiji, da prijavijo določeno premoženje in pravice, ki jih imajo v tujini (obveznost, ki se v Španiji izpolni z „obrazcem 720“), in drugič, več posledic, povezanih z neizpolnjevanjem te obveznosti. Te posledice vključujejo, prvič, opredelitev premoženja kot neizkazanega kapitalskega dobička in njegovo vključitev v splošno davčno osnovo neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja, drugič, naložitev sorazmerne globe v višini 150 %, in tretjič, naložitev pavšalnih glob.

2. Evropska komisija meni, da te tri posledice in podrobna pravila za njihovo izvajanje pomenijo nesorazmerne omejitve, ki posegajo v več svoboščin glede pretoka, določenih v PDEU in Sporazumu o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), zlasti v prosti pretok kapitala (člen 63 PDEU in člen 40 Sporazuma EGP). Po mnenju Komisije je nesorazmernost povezana predvsem s tem, da se s tremi posledicami zelo resno sankcionira neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov, ki jo ima davčni zavezanec, ne da bi se upoštevalo dejstvo, da naj bi španska davčna uprava že imela zadevne podatke oziroma naj bi jih lahko imela na podlagi sistema izmenjave podatkov na področju obdavčevanja, določenega v Direktivi 2011/16/EU,[2] kakor je bila spremenjena z Direktivo 2014/107/EU[3] (v nadaljevanju: Direktiva 2011/16). Sodišču s to tožbo

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1).

[3] Direktiva Sveta z dne 9. decembra 2014 o spremembi Direktive 2011/16 (UL 2014, L 359, str. 1).

zaradi neizpolnitve obveznosti torej predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da je določila te tri posledice, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima zlasti na podlagi člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.

3. Ob koncu svojega razmišljanja bom Sodišču predlagal, naj tožbi delno ugodi.

II. Špansko pravo

4. Osrednji zadevni zakon je 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 (zakon št. 7/2012 o spremembi davčnih in proračunskih pravil ter o prilagoditvi finančnih pravil za krepitev delovanja na področju preprečevanja goljufij in boja proti njim) z dne 29. oktobra 2012 (BOE št. 261 z dne 30. oktobra 2012; v nadaljevanju: zakon št. 7/2012). S tem zakonom je bil uveden sistem obrazca 720, zlasti tako, da je bilo spremenjenih več zakonov na področju obdavčevanja. Natančneje, različni elementi sistema obrazca 720 so določeni v zakonih, ki so navedeni v naslednjih razdelkih: obveznost posredovanja podatkov (razdelek 1) ter glede treh spornih posledic, omenjenih v uvodu teh sklepnih predlogov, prvič, opredelitev premoženja kot neizkazan kapitalski dobiček in njegova vključitev v splošno davčno osnovo neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja (razdelka 2 in 3),[4] drugič, naložitev sorazmerne globe v višini 150 % (razdelek 4),[5] in tretjič, naložitev pavšalnih glob (razdelek 1).[6]

A. Ley 58/2003 General Tributaria (zakon št. 58/2003 o splošnem davčnem zakoniku) z dne 17. decembra 2003, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 7/2012 (v nadaljevanju: LFG)

5. Osemnajsta dodatna določba LFG, naslovljena „Obveznost posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini“, določa:

„1. V skladu s členoma 29 in 93 tega zakona morajo davčni zavezanci davčnim organom pod zakonsko določenimi pogoji posredovati naslednje podatke:

(a) podatke o računih v tujini, ki so odprti pri institucijah, ki opravljajo bančne ali kreditne dejavnosti, in katerih imetniki ali upravičenci so ali za katere imajo v kateri koli obliki dovoljenje ali pravico razpolaganja;

(b) podatke o vseh instrumentih, sredstvih, vrednostnih papirjih ali pravicah, ki predstavljajo osnovni kapital, lastni kapital ali premoženje vseh vrst subjektov, ali o prenosu lastnega kapitala na tretje osebe, katerih imetniki so te osebe in ki so deponirani ali so v tujini, ter podatke o življenjskem ali invalidskem zavarovanju, katerih sklenitelji so, in o doživljenjskih ali začasnih rentah, katerih upravičenci so zaradi gotovinskega prenosa kapitala, kot tudi podatke o premičninah ali nepremičninah, pridobljenih od subjektov s sedežem v tujini;

(c) podatke o nepremičninah in pravicah na nepremičninah v tujini, katerih lastniki so.

[…]

4 Ta posledica je predmet prvega očitka Komisije.

5 Ta sankcija je predmet drugega očitka Komisije.

6 Ta sankcija je predmet tretjega očitka Komisije.

2. Sistem prekrškov in sankcij.

Nepredložitev informativnih prijav iz te dodatne določbe v predpisanem roku ali vključitev nepopolnih, nepravilnih ali napačnih podatkov v te prijave pomeni davčni prekršek.

Davčni prekršek pomeni tudi predložitev navedenih prijav z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

Zgoraj navedeni prekrški so zelo resni in se kaznujejo v skladu z naslednjimi pravili:

(a) Neizpolnitev obveznosti prijave računov pri kreditnih institucijah v tujini se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom, ki bi moral biti naveden v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižja globa 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila izjava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev izjave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

(b) Neizpolnitev obveznosti prijave instrumentov, sredstev, vrednostnih papirjev, pravic, zavarovanj in rent, ki so deponirani, se vodijo ali so pridobljeni v tujini, se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z vsakim delom premoženja, obravnavanim posamično, glede na zadevno kategorijo, ki bi moral biti naveden v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižji znesek 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z delom premoženja, obravnavanim posamično, glede na zadevno kategorijo, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila prijava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev izjave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

(c) Neizpolnitev obveznosti prijave nepremičnin in pravic na nepremičninah v tujini se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z isto nepremičnino ali isto pravico na nepremičnini, ki bi morala biti navedena v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižja globa 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z isto nepremičnino ali isto pravico na nepremičnini, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila prijava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev izjave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

Prekrški in sankcije, ki jih ureja ta dodatna določba, se ne kumulirajo s prekrški in sankcijami, določenimi v členih 198 in 199 tega zakona.

3. Zakoni, ki urejajo vsak davek, lahko določajo posebne posledice za neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov, določene v tej dodatni določbi.“

B. 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 (zakon št. 35/2006 o dohodnini in o delni spremembi zakonov o davku od dohodkov pravnih oseb, davku od dohodkov nerezidentov in davku na premoženje) z dne 28. novembra 2006, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 7/2012 (v nadaljevanju: zakon o dohodnini)

6. Člen 39 zakona o dohodnini, naslovljen „Neizkazan kapitalski dobiček“, določa:

„1. Za neizkazan kapitalski dobiček se štejejo premoženje ali pravice, katerih posedovanje, prijava ali pridobitev ne ustrezajo dohodkom ali kapitalu, ki jih je davčni zavezanec prijavil, ter vpis neobstoječih dolgov v prijavo v zvezi s tem davkom ali davkom na premoženje ali njihov vpis v uradne knjige ali evidence.

Neizkazan kapitalski dobiček se vključi v splošno davčno osnovo davčnega obdobja, v katerem je bil odkrit, razen če davčni zavezanec dokaže, da je lastništvo zadevnih pravic ali premoženja pridobil v zastaranem obdobju.

2. Vsekakor se posedovanje, prijava ali pridobitev premoženja ali pravic, za katere obveznost posredovanja podatkov iz osemnajste dodatne določbe [LFG] ni bila izpolnjena, obravnavajo kot neizkazan kapitalski dobiček in se vključijo v splošno davčno osnovo najstarejšega davčnega leta, ki še ni zastaralo in za katero je dopolnitev še mogoča.

Vendar se določbe tega odstavka ne uporabljajo, če davčni zavezanec predloži dokaz, da so bili premoženje ali pravice, katerih imetnik je, pridobljeni z dohodki, ki so bili prijavljeni ali pridobljeni v davčnih letih, v katerih ni bil zavezanec za plačilo tega davka.“

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zakon št. 27/2014 o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 27. novembra 2014, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 7/2012 (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb)

7. Člen 121 tega zakona, naslovljen „Neknjiženo ali neprijavljeno premoženje in pravice: domnevna pridobitev dohodkov“, v odstavkih od 1 do 6 določa:

„1. Deli premoženja, ki jih ima davčni zavezanec in niso vpisani v njegovih računovodskih knjigah, se štejejo za pridobljene z neprijavljenimi dohodki.

Ta domneva obstaja tudi v primeru delnega prikrivanja nabavne vrednosti.

2. Za dele premoženja, ki niso vpisani v računovodske knjige, se šteje, da pripadajo davčnemu zavezancu, če jih poseduje.

3. Znesek neprijavljenih dohodkov se šteje za enakega nabavni vrednosti premoženja ali pravic, ki niso vpisani v računovodske knjige, od katere se odšteje znesek dejanskih dolgov, nastalih za financiranje te pridobitve, ki tudi niso vknjiženi. Neto znesek v nobenem primeru ne sme biti negativen.

Znesek nabavne vrednosti se preveri na podlagi ustreznih dokazil, ali če to ni mogoče, na podlagi pravil za ocenjevanje, določenih v [LFG].

4. Domneva o neprijavljenih dohodkih obstaja, kadar so v računovodske knjige davčnega zavezanca vpisani neobstoječi dolgovi.

5. Znesek dohodkov, določen na podlagi zgoraj navedenih domnev, se prišteje najstarejšemu nezastaranemu davčnemu letu, razen če davčni zavezanec dokaže, da ustreza enemu ali več drugim letom.

6. Vsekakor se za premoženje ali pravice, za katere obveznost posredovanja podatkov iz osemnajste dodatne določbe [LFG] ni bila izpolnjena v predpisanih rokih, šteje, da so bili pridobljeni z neprijavljenimi dohodki, prištetimi najstarejšemu davčnemu letu, ki še ni zastaralo in za katero je dopolnitev še mogoča.

Vendar se določbe tega odstavka ne uporabljajo, če davčni zavezanec predloži dokaz, da so bili premoženje ali pravice, katerih imetnik je, pridobljeni z dohodki, ki so bili prijavljeni ali pridobljeni v davčnih letih, v katerih ni bil zavezanec za plačilo tega davka.“

D. Zakon št. 7/2012

8. Prva dodatna določba tega zakona, naslovljena „Sistem sankcij za neizkazan kapitalski dobiček in domnevno pridobitev dohodkov“, določa:

„Uporaba določb člena 39(2) zakona št. 35/2006 z dne 28. novembra 2006 o dohodnini in o delni spremembi zakonov o davku od dohodkov pravnih oseb, davku od dohodkov nerezidentov in davku na premoženje ter člena 134(6) prečiščene različice zakona o dohodku od davkov pravnih oseb, odobrene s kraljevo zakonsko uredbo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004, določa davčni prekršek, ki se bo štel za zelo resnega in bo kaznovan z globo v višini 150 % zneska sankcije.

Sankcija temelji na skupnem znesku, ki izhaja iz uporabe členov, navedenih v prejšnjem odstavku. […]“

III. Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

9. Komisija je v uradnem opominu z dne 20. novembra 2015 španske organe opozorila na morebitno nezdružljivost nekaterih vidikov, povezanih z obveznostjo prijave premoženja in pravic v tujini na obrazcu 720, s pravom Unije. Glede na analizo Komisije so se posledice neizpolnitve te obveznosti in sistem s tem povezanih sankcij zdeli nesorazmerni glede na cilje, ki jih uresničuje španska zakonodaja.

10. Komisija je po odgovoru španskih organov z dne 29. februarja 2016, v katerem so ti zanikali obstoj kakršne koli nezdružljivosti tega zakona s pravom Unije, 15. februarja 2017 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je v bistvu vztrajala pri stališču, ki ga je sprejela v opominu z dne 20. novembra 2015.

11. Španski organi so na to obrazloženo mnenje odgovorili z dopisoma z dne 12. aprila 2017 in 31. maja 2019.

12. Ker ti odgovori Komisije niso prepričali, je 23. oktobra 2019 na podlagi člena 258 PDEU vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti in Sodišču predlagala, naj:

– ugotovi, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45, 49, 56 in 63 PDEU ter členov 28, 31, 36 in 40 Sporazuma EGP s tem, da:

  – določa, da neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozna predložitev obrazca 720 povzroči, da se to premoženje opredeli kot neizkazan kapitalski dobiček brez možnosti sklicevanja na zastaranje;

  – samodejno nalaga sorazmerno globo v višini 150 % v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720;

  – v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720 nalaga pavšalne globe, ki so višje od sankcij, določenih v splošnem sistemu sankcij za podobne prekrške, ter

– Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov.

13. Kraljevina Španija Sodišču predlaga, naj:

– tožbo zavrne in

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

14. Obravnave ni bilo, vendar sta stranki odgovorili na pisna vprašanja Sodišča z dne 8. decembra 2020.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve o obrazcu 720

15. Kot sem navedel v uvodu teh sklepnih predlogov, je bila zadevna sporna zakonodaja uvedena z namenom, da se določi strožji davčni nadzor v položaju z velikim tveganjem davčne goljufije in utaje. V zvezi s tem je Komisija pojasnila, da nikakor ne izpodbija pravice Kraljevine Španije, da določi obveznost posredovanja podatkov v zvezi s premoženjem in pravicami v tujini, kot je predvidena z obrazcem 720. Priznava tudi, da je obveznost, naloženo z obrazcem 720, mogoče utemeljiti s potrebo po preprečevanju davčnih goljufij in utaj ter praks, ki pomenijo zlorabo, in s potrebo po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora. Komisija torej izpodbija le posledice, predvidene za primer neizpolnitve te obveznosti, za katere meni, da so nesorazmerne.

16. Čeprav Komisija ne izpodbija obveznosti posredovanja podatkov, predvidene z obrazcem 720, ampak izpodbija posledice, ki izhajajo iz tega v primeru neizpolnitve ali prepozne neizpolnitve te obveznosti, menim, da je koristno pojasniti področje uporabe te obveznosti posredovanja podatkov.

17. Ta obveznost se nanaša na tri kategorije premoženja in pravic v tujini: račune, odprte pri finančnih subjektih, instrumente, ki predstavljajo osnovni kapital in druge dele premoženja, ki se štejejo za take na podlagi zakonodaje, ter nepremičnine.[7] Glede na informacije, ki jih je zagotovila Komisija, je treba zadevno premoženje in pravice prijaviti, če ob koncu leta (ali med letom) ocenjena vrednost vsake kategorije presega 50.000 EUR. Prijava se v naslednjih letih obnovi, če se vrednost premoženja in pravic, vključenih v dano kategorijo, poveča za več kot 20.000 EUR. Obveznost posredovanja podatkov vključuje obveznost posredovanja več podatkov za vsako kategorijo premoženja in pravic,[8] prijava pa mora biti predložena na obrazcu 720 med 1. januarjem in 31. marcem, ki sledi referenčnemu davčnemu obdobju. Razen izjem, določenih v zakonodaji,[9] so davčni zavezanci fizične ali pravne osebe z davčnim rezidentstvom v Španiji, ne glede na njihovo državljanstvo, ki so pooblaščene, da delujejo kot imetnik, pooblaščenec ali upravičenec do tega premoženja in pravic, oziroma kot pooblaščena oseba v zvezi z bančnimi računi.

B. Zadevne svoboščine

18. Komisija v tožbi trdi, da je Kraljevina Španija kršila svoboščine, določene v členih 21 (državljani), 45 (delavci), 49 (ustanavljanje), 56 (storitve) in 63 PDEU (kapital), in ustrezne svoboščine, določene v Sporazumu EGP. V zvezi s tem je Komisija opozorila, da čeprav lahko sistem obrazca 720 posega v vse te svoboščine, sporna zakonodaja vpliva predvsem na prosti pretok kapitala, tako da je treba zadevno špansko zakonodajo preučiti le z vidika te svoboščine.

19. S tem mnenjem se delno strinjam. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da kadar se nacionalni ukrep nanaša hkrati na prosti pretok kapitala in na svobodo opravljanja storitev, ga Sodišče načeloma preizkusi zgolj glede na eno od teh dveh svoboščin, če se izkaže, da je v okoliščinah obravnavane zadeve ena od njiju popolnoma drugotna v razmerju do druge in da se ji lahko pridruži.[10] Enako velja za nacionalni ukrep, ki se nanaša hkrati na prosti pretok kapitala in na svobodo ustanavljanja.[11]

20. V zvezi s tem menim, da je prosti pretok kapitala glavna svoboščina, na katero se nanaša zadevni nacionalni ukrep. Sporna nacionalna zakonodaja se namreč na splošno nanaša na lastništvo premoženja ali pravic v tujini rezidentov Španije, ne da bi to lastništvo nujno imelo obliko udeležb v kapitalu subjektov s sedežem v tujini ali da bi bil razlog zanj predvsem želja prejemati finančne storitve v tujini. Čeprav bi dejansko lahko obstajal vpliv na svobodo opravljanja storitev in svobodo ustanavljanja, se ti svoboščini vseeno zdita drugotni glede na

7 Glej osemnajsto dodatno določbo, odstavek 1, LFG.

8 Glede na informacije, ki jih je zagotovila Komisija, mora davčni zavezanec v primeru bančnih računov sporočiti pet podatkov ali skupin podatkov: ime finančne institucije ali banke; identifikacijo bančnega računa; datume odprtja ali zaprtja oziroma podelitve ali preklica dovoljenja za uporabo bančnega računa; stanje na računu na dan 31. decembra in povprečno stanje v zadnjem četrtletju leta. Davčni zavezanec mora v primeru vrednostnih papirjev ali pravic v bistvu prijaviti naslednje podatke ali skupine podatkov: ime izdajatelja instrumentov ali osebe, ki ima dolg, ali identifikacijo pravnega razmerja; stanje instrumentov (delnic ali obveznic) ali pravic na dan 31. decembra z navedbo števila in kategorije delnic ali instrumentov in njihove nominalne vrednosti. V primeru življenjskega zavarovanja in začasnih ali doživljenjskih rent mora davčni zavezanec v bistvu prijaviti naslednje podatke ali skupine podatkov: identifikacijo in naslov zavarovalnice, identifikacijo zavarovalne pogodbe ali začasnih ali doživljenjskih rent, veljavnih na dan 31. decembra; odkupno vrednost v primeru zavarovalnih pogodb ali vrednost kapitalizacije v primeru rent. Davčni zavezanec mora v primeru nepremičnin v bistvu sporočiti naslednje podatke ali skupine podatkov: identifikacijo nepremičnine s točno navedbo vrste nepremičnine; lokacijo države, dežele ali ozemlja, kjer je, mesto, ulico in številko; datum pridobitve; nabavno vrednost; v primeru izbrisa ali prenosa premoženja se zahtevajo podatki o datumu izbrisa ali prenosa.

9 Po mnenju Komisije se obveznost posredovanja podatkov ne uporablja za fizične in pravne osebe, ki imajo premoženje in pravice v tujini, kadar so ti v računovodskih knjigah vpisani na prilagojen in opredeljen način.

10 Glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 39).

11 Glej v tem smislu sodbi z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točke od 89 do 93), in z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, točke od 25 do 31).

prosti pretok kapitala, kateremu se lahko pridružita. Menim, da je treba enako ugotoviti v zvezi s prostim gibanjem delavcev, ki se v obravnavani zadevi v primerjavi s svobodo opravljanja storitev in svobodo ustanavljanja zdi še bolj obrobno. V zvezi s pravico evropskih državljanov do prostega gibanja, ki je določena v členu 21 PDEU, menim, da Komisija ni navedla trditev, na podlagi katerih bi bilo mogoče presoditi, zakaj bi sporna ureditev vplivala tudi na to svoboščino.

21. Iz tega sledi, da je treba to zadevo presojati z vidika prostega pretoka kapitala, določenega v členu 63 PDEU in členu 40 Sporazuma EGP. Zaradi jasnosti in ker ima člen 40 Sporazuma EGP enak pravni pomen kot člen 63 PDEU,[12] se bom v analizi, ki sledi, skliceval le na člen 63 PDEU.

C. Obstoj omejitve člena 63 PDEU

1. Trditve strank

22. Komisija meni, da zakonodaja o obrazcu 720 pomeni omejitev načela prostega pretoka kapitala, ker sporna zakonodaja določa posebna pravila o lastništvu premoženja in pravic v tujini, ki ne obstajajo za enako premoženje, ki je v Španiji. Uporaba teh pravil naj bi predvsem povzročila, da je prenos premoženja v tujino za te davčne zavezance manj privlačen.

23. Po mnenju španske vlade sankcije, ki se uporabljajo za neizpolnitve obveznosti v zvezi z obrazcem 720, ne pomenijo omejitve, ker je naložitev sankcij nujna za učinkovitost obveznosti posredovanja podatkov. Poleg tega naj osebe, ki svoje premoženje prikrivajo iz davčnih razlogov, ne bi mogle biti upravičene do varstva na podlagi prostega pretoka.

2. Presoja

24. Po mojem mnenju sporna zakonodaja nedvomno pomeni omejitev.

25. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da med drugim ukrepi, ki jih naloži država članica ter ki lahko vlagatelje te države odvračajo od naložb v drugih državah oziroma preprečujejo ali omejujejo njihove možnosti za take naložbe, pomenijo omejitve pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU.[13] Kot trdi Komisija, ne da bi španska vlada to izpodbijala, sistem obrazca 720 določa obveznost posredovanja podatkov in sankcije v primeru neizpolnitve te obveznosti, ki se uporabljajo za davčne rezidente, ki imajo premoženje v tujini, ne obstajajo pa za enako premoženje, ki je v Španiji. Taka zakonodaja torej lahko rezidente te države odvrača od naložb v drugih državah oziroma preprečuje ali omejuje njihove možnosti za take naložbe.

26. V zvezi s tem trditev španske vlade, v skladu s katero osebe, ki svoje premoženje prikrivajo iz davčnih razlogov, ne morejo biti upravičene do varstva na podlagi prostega pretoka, ne more privesti do nasprotnega rezultata. Ugotoviti je treba, da iz člena 65(1)(b) PDEU izhaja, da je omejitev prostega pretoka kapitala lahko utemeljena, če preprečuje kršitev zakonov in drugih

[12] Glej v tem smislu sodbi z dne 11. junija 2009, Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360, točka 33), in z dne 5. maja 2011, Komisija/Portugalska (C-267/09, EU:C:2011:273, točka 51).

[13] Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 26. septembra 2000, Komisija/Belgija (C-478/98, EU:C:2000:497, točka 18); z dne 23. oktobra 2007, Komisija/Nemčija (C-112/05, EU:C:2007:623, točka 19), in z dne 26. maja 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 44).

predpisov držav članic na področju obdavčitve. Drugače povedano, ta določba predpostavlja, da nacionalni ukrep, kot je obravnavani, ni izvzet iz opredelitve omejitev v smislu člena 63 PDEU samo zato, ker je njegov cilj davčni nadzor ali boj proti davčnim goljufijam. [14]

D. Obstoj morebitne utemeljitve za omejitev prostega pretoka kapitala

1. Trditve strank

27. Po mnenju Komisije različno obravnavanje, ki ga Kraljevina Španija uporablja glede na kraj, kjer je zadevno premoženje, ne ustreza objektivno različnim položajem v smislu člena 65(1)(a) PDEU. Za presojo obstoja različnosti položajev davčnih zavezancev, ki imajo premoženje in pravice na nacionalnem ozemlju in v tujini, naj bi bilo treba upoštevati predmet sporne zakonodaje. [15] Glede na cilj te zakonodaje, to je preprečevanje davčnih goljufij in utaj ter boj proti njim, naj ne bi bilo objektivne razlike med položaji davčnih zavezancev s prebivališčem v Španiji glede na to, ali je njihovo premoženje na španskem ozemlju ali zunaj tega ozemlja. V obeh primerih naj namreč ne bi bilo mogoče izključiti, da se rezident, ki namerava storiti goljufijo, lahko izogne svojim davčnim obveznostim iz naslova dohodkov od prikritih dejavnosti ali transakcij. [16]

28. Natančneje, v nasprotju s tem, kar trdi španska vlada, naj to, da davčna uprava nima na voljo enakih podatkov o premoženju v tujini in premoženju, ki je na nacionalnem ozemlju, ne bi bilo pomembno. Sodišče naj bi sicer že zavrnilo tako trditev. [17] Nasprotno pa Komisija meni, da je omejitev lahko utemeljena s potrebo po preprečevanju davčnih goljufij in utaj ter praks, ki pomenijo zlorabo, in s potrebo po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora. [18]

29. Španska vlada podredno meni, da če bi Sodišče presodilo, da obstaja omejitev, bi ta lahko bila utemeljena.

30. Na prvem mestu, v sporni zakonodaji naj bi bili v smislu člena 65(1)(a) PDEU različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital, in to z vidika možnosti davčnega nadzora. Natančneje, podatki, ki naj bi jih nacionalni organi imeli na voljo v zvezi s premoženjem in pravicami, ki jih imajo njihovi rezidenti v tujini, naj bi bili delni, ker so mednarodne izmenjave davčnih podatkov omejene, vključno v Uniji, ob upoštevanju prepovedi „fishing expeditions“ (iskanje na slepo). V zvezi z obveznostjo prijave naj bi bila raven podatkov, ki jih imajo na voljo organi, upoštevno merilo za ugotovitev, ali so rezidenti, katerih premoženje je na nacionalnem ozemlju ali zunaj njega, v primerljivih položajih.

[14] Enako velja za cilje, priznane v sodni praksi Sodišča, zunaj PDEU, kot sta preprečevanje davčnih goljufij in utaj ter praks, ki pomenijo zlorabo, in potreba po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora. Glej na primer sodbo z dne 4. marca 2004, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, točka 27).

[15] Glej sodbi z dne 1. julija 2010, Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, točke od 45 do 48), in z dne 13. marca 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, točke od 46 do 48).

[16] Glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot (C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točke od 36 do 40; v nadaljevanju: sodba X in Passenheim-van Schoot).

[17] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točke od 36 do 40). Vendar bo po mnenju Komisije vprašanje obsega podatkov, do katerih ima davčna uprava dostop glede na kraj, kjer je zadevno premoženje, lahko preučeno v okviru utemeljitve sporne zakonodaje in njene sorazmernosti.

[18] Glej sodbo z dne 4. marca 2004, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, točka 27).

31. Na drugem mestu, ta vlada meni, da bi bila omejitev utemeljena tudi z razlogi javnega interesa, ki ustrezajo potrebi po preprečevanju davčnih goljufij in utaj ter praks, ki pomenijo zlorabo, ali s potrebo po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora. [19]

2. Presoja

32. Tako kot Komisija menim, da različno obravnavanje, ki izhaja iz zadevne zakonodaje, ne ustreza objektivno različnim položajem v smislu člena 65(1)(a) PDEU. To namreč izhaja že iz sodne prakse Sodišča, [20] in to upravičeno, saj bi se z nasprotnim stališčem zanikal obstoj vsakršne omejitve prostega pretoka kapitala zgolj zato, ker razpoložljivi podatki o premoženju v tujini ne zadostujejo v primerjavi s podatki o premoženju, ki je na nacionalnem ozemlju.

33. Kot ob tem ugotavljata Komisija in španska vlada, lahko cilji, ki se uresničujejo s sporno zakonodajo, in sicer boj proti davčnim goljufijam in utajam, utemeljujejo omejitev, kar izhaja tako iz člena 65(1)(b) PDEU kot iz sodne prakse. [21]

34. Osrednje vprašanje v tej zadevi se torej nanaša na sorazmernost sporne zakonodaje.

E. Sorazmernost zadevne zakonodaje

1. Opredelitev premoženja kot neizkazan kapitalski dobiček brez možnosti sklicevanja na zastaranje (prvi očitek)

35. Komisija s prvim očitkom trdi, da to, da „neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov ali prepozna predložitev obrazca 720 povzroči, da se to premoženje opredeli kot neizkazan kapitalski dobiček brez možnosti sklicevanja na zastaranje“, pomeni nesorazmerno omejitev.

a) Zadevna zakonodaja

36. Prvi očitek se nanaša na pravila iz člena 39 zakona o dohodnini in člena 121 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Ti določbi, ki sta v bistvu enaki, se nanašata na neizkazan kapitalski dobiček ter vsebujeta splošno in posebno pravilo.

37. Na podlagi splošnega pravila se premoženje ali pravice, katerih posedovanje, prijava ali pridobitev ne ustrezajo dohodkom ali kapitalu, ki jih je prijavil davčni zavezanec, štejejo za neizkazan kapitalski dobiček in se vključijo v splošno davčno osnovo davčnega obdobja, v katerem jih je davčna uprava odkrila. Vendar ta dobiček ne bo vključen v davčno osnovo, če davčni zavezanec dokaže, da je lastništvo zadevnih pravic ali premoženja pridobil v „zastaranem obdobju“. [22] Glede na moje raziskave za pravico uprave do dodatne odmere davka iz naslova davčnega dolga velja, konkretno, štiriletni zastaralni rok, ki začne teči z dnem, ki sledi dnevu, ko

[19] Sodba z dne 20. februarja 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Glej v tem smislu sodbo X in Passenheim-van Schoot (točke od 36 do 40) in sodbo z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točke od 30 do 33).

[21] Glej na primer sodbo z dne 4. marca 2004, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, točka 27).

[22] Glej člen 39(1) zakona o dohodnini in člen 121, od (1) do (5), zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

se izteče zakonski rok za predložitev zadevne prijave.[23] V praksi se lahko davčni zavezanec, kolikor razumem, torej izogne vključitvi tega premoženja v davčno osnovo štiri leta po tem, ko bi to premoženje moralo biti prijavljeno.

38. Posebno pravilo se nanaša na posedovanje, prijavo ali pridobitev premoženja ali pravic, za katere obveznost posredovanja podatkov na obrazcu 720 ni bila izpolnjena v predpisanih rokih. Tako premoženje ali pravice se obravnavajo kot neizkazan kapitalski dobiček in so vključeni v splošno davčno osnovo. Vendar za to kategorijo sredstev zgoraj navedeno pravilo o zastaranju ni določeno. Torej mora v skladu s tem pravilom davčni zavezanec, da bi se izognil vključitvi kapitalskega dobička v davčno osnovo, predložiti dokaz, da so bili „navedeno premoženje ali pravice pridobljeni z dohodki, ki so bili prijavljeni, ali prihodki, ki so bili pridobljeni v davčnih letih, v katerih ni bil zavezanec za plačilo tega davka“.[24]

b) Trditve strank

1) Trditve Komisije

39. Komisija ugotavlja, da z neizpolnitvijo obveznosti predložitve obrazca 720 v predpisanih rokih nastane domneva pridobitve dohodkov, ki ustrezajo vrednosti zadevnega premoženja in pravic, ki se šteje za neizkazan kapitalski dobiček, in da iz tega izhaja obveznost plačila dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb v višini dohodkov, ki domnevno ustrezajo skupni vrednosti premoženja in pravic, na katere se nanaša obveznost prijave.

40. Po njenem mnenju ta domneva sama po sebi ni nesorazmeren ukrep, ker izhaja iz tega, da davčni zavezanec ni izpolnil materialne davčne obveznosti plačila davka.[25] Vendar naj bi nesorazmernost zakonodaje izhajala iz tega, da se davčni zavezanec ne more sklicevati na zastaranje, da bi se izognil tej domnevi. Če imetnik premoženja in pravic v tujini obrazca 720 ne bi predložil v predpisanih rokih, se naj namreč ne bi mogel sklicevati na pravilo o zastaranju, ki določa rok za ukrepanje davčne uprave zaradi popravka davčnih osnov.

41. Trditve, s katerimi želi Komisija dokazati nesorazmernost tega vidika pravila, v bistvu, kot jih razumem, zajemajo dva dela.

42. Prvi del se nanaša na položaj, v katerem je davčni zavezanec dejansko plačal davek od dohodkov. Natančneje, gre za poseben položaj, v katerem so bili premoženje ali pravice v tujini pridobljeni več kot štiri leta pred začetkom roka za prvo predložitev obrazca 720[26] ter v katerem bi bili dohodki, uporabljeni za pridobitev tega premoženja ali pravic, torej prav tako obdavčeni pred več kot štirimi leti in je bil davčni zavezanec takrat obdavčen s tem davkom, vendar nima nobenega dokaza, da je te dohodke prijavil davčni upravi.[27] Po mnenju Komisije se imetnik premoženja ali pravic v takem položaju, kadar ne more dokazati, da je plačal davek od zadevnih dohodkov, tudi ne more sklicevati na zastaranje, da bi se izognil temu, da bi davčna uprava

[23] Ta zastaralni rok in podrobna pravila za njegovo uporabo so določeni v členu 66(a) in členu 67(1)(a) LFG.

[24] Glej člen 39(2) zakona o dohodnini in člen 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

[25] Tako trdi, da od trenutka, ko opredelitev kapitalskega dobička izhaja iz tega, da davčni zavezanec ni izpolnil materialne davčne obveznosti plačila davkov, opredelitev učinkuje kot izterjava davčnega dolga na pobudo davčne uprave, da se popravi položaj davčnega zavezanca, ki najprej ni ravnal v skladu z veljavnimi davčnimi pravili.

[26] Glej v zvezi s štiriletnim rokom točko 37 teh sklepnih predlogov.

[27] Komisija meni, da kadar je bilo premoženje v tujini pridobljeno v davčnem letu, za katero je pravica davčne uprave, da določi davčni dolg ali zahteva njegovo plačilo, zastarala, je povsem mogoče, da davčni zavezanec ni shranil dokumentov, ki dokazujejo, da je davčni upravi prijavil dohodke, s katerimi je pridobil to sredstvo.

odpravila pomanjkljivosti. Tako je posledica nezmožnosti dokazati plačilo davka od dohodkov za premoženje, ki je v tujini, neizpodbojna domneva davčne goljufije. Komisija opozarja, da v skladu z ustaljeno sodno prakso domneva davčne goljufije in utaje ne more temeljiti na okoliščinah, kot je ta, da ima davčni zavezanec rezident premoženje v tujini. [28]

43. Komisija v zvezi s tem zavrača trditev španske vlade, v skladu s katero je dokazno breme naloženo davčni upravi, tako da bi morala ta opraviti ustrezne preiskave, da bi preverila dejanski položaj davčnega zavezanca in ustrezno ukrepala. Meni, da ta praksa ni opisana v zadevni zakonodaji in da ne obstaja noben dokument, ki bi dokazoval, da jo španski organi dejansko izvajajo. Zakonodaja naj bi davčnemu zavezancu izrecno in omejevalno nalagala, da nosi dokazno breme prijave dohodkov ali nezavezanosti za plačilo davka. Poleg tega naj bi primeri konkretne uporabe zakonodaje o obrazcu 720 dokazovali, da dokazno breme nosi imetnik premoženja in pravic, ki obveznosti posredovanja podatkov ni izpolnil v predpisanih rokih.

44. Drugi del se nanaša na „popoln neobstoj zastaranja“. Komisija tako meni, da v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov iz obrazca 720 ali prepozne predložitve tega obrazca obstaja „učinek nezastarljivosti“.

45. V zvezi s tem v bistvu meni, na prvem mestu, da neobstoj zastaranja ni primeren za dosego želenega cilja, ker zgolj predložitev obrazca 720 v predpisanih rokih davčnemu zavezancu omogoča, da ohrani pravico do zastaranja, ki je v tem trenutku že podano, čeprav gre očitno za primer davčne utaje.

46. Na drugem mestu, popoln neobstoj zastaranja naj tudi ne bi bil potreben za dosego ciljev, ki jih uresničuje zadevna zakonodaja, ob upoštevanju mehanizmov, ki obstajajo na področju izmenjave davčnih podatkov na ravni Unije.

47. Natančneje, Komisija pojasnjuje, da ne izpodbija dejstva, da ob sprejetju sistema obrazca 720 leta 2012 z nobenim mehanizmom na področju izmenjave davčnih podatkov ni bilo mogoče pridobiti ustreznih podatkov o premoženju in pravicah v tujini. Vendar naj bi se sistem izmenjave podatkov na ravni Unije med letoma 2012 in 2017 bistveno spremenil in na datum izdaje obrazloženega mnenja, to je 15. februar 2017 – datum, ki naj bi ga bilo treba upoštevati pri presoji, ki jo Sodišče opravi glede pravnega okvira te tožbe – naj bi mehanizmi izmenjave podatkov na ravni Unije državam članicam omogočali, da pridobijo potrebne podatke o premoženju in pravicah v tujini, da bi opravile ustrezne davčne nadzore.

48. Prvič, podatki, ki jih je treba prijaviti na obrazcu 720, naj bi bili namreč izčrpno zajeti z Direktivo 2011/16.

49. Komisija v podporo tej ugotovitvi napotuje na posebne določbe, ki se nanašajo na tri kategorije premoženja z obrazca 720.

50. V zvezi s podatki o bančnih računih napotuje na člen 8(3a) Direktive 2011/16 in na priloge, ki vključujejo avtomatično izmenjavo podatkov o bančnih računih, vključno z depozitnimi računi in skrbniškimi računi. Ta izmenjava podatkov naj bi se nanašala na „osebe, o katerih se poroča“. Šlo naj bi za fizične osebe in subjekte, ki niso: (i) kapitalska družba, s katere delnicami se redno trguje

[28] Glej sodbo z dne 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 60), in po analogiji sodbo z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, točka 51).

na enem ali več organiziranih trgih vrednostnih papirjev; (ii) kapitalska družba, ki je povezana z družbo, opisano v točki (i); (iii) državni subjekt; (iv) mednarodna organizacija; (v) centralna banka ali (vi) finančna institucija.[29]

51. V skladu s členom 8(3a)(a) Direktive 2011/16 naj bi podatki, ki jih je treba posredovati prek sistema avtomatične izmenjave, vključevali vse potrebne podatke za identifikacijo imetnika računa, finančne institucije, pri kateri se vodi račun, in samega računa. Podatki naj bi se nanašali tudi na stanje ali vrednost računa. V primeru skrbniških računov naj bi se podatki nanašali na skupni bruto znesek obresti, skupni bruto znesek dividend in skupni bruto znesek dohodkov, ustvarjenih v zvezi s sredstvi na računu, ter skupni bruto iztržek od prodaje ali odkupa finančnih sredstev. V primeru depozitnega računa naj bi se podatki nanašali na skupni bruto znesek obresti, vplačanih ali pripisanih na račun med koledarskim letom ali drugim ustreznim poročevalnim obdobjem. V primeru katerega koli drugega računa naj bi podatki morali vključevati skupni bruto znesek, plačan ali pripisan imetniku računa v zvezi z računom.

52. V skladu z navedenim členom 8(3a)(a) naj bi podatki, ki so predmet avtomatične izmenjave, zadostovali za določitev zneska davka od dohodkov, ki izhajajo iz posedovanja bančnih računov v tujini.

53. Dalje, Komisija ugotavlja, da avtomatična izmenjava podatkov, vzpostavljena z Direktivo 2011/16, osebam, ki morajo oddati prijavo, nalaga obveznost, da vanjo vključijo podatke o vrednostnih papirjih, ki jih imajo v drugi državi članici. Glede vrednostnih papirjev na depozitnih ali skrbniških računih so v večini primerov podatki, ki so predmet izmenjave, enaki kot podatki o bančnih računih, kar naj bi v tem primeru omogočalo tudi določitev zneska davka od ustreznih dohodkov.

54. Pravice ali pogodbe o življenjskem zavarovanju, ki niso zajete v drugih pravnih instrumentih Unije, naj bi na podlagi člena 8(1)(c) Direktive 2011/16 tudi lahko bile predmet avtomatične izmenjave podatkov o katerem koli davčnem obdobju. V tem primeru naj bi se podatki nanašali na rezidente države članice, naj gre za fizične osebe ali subjekte, in naj bi davčnim upravam držav članic omogočali, da določijo znesek davkov, ki se uporabljajo za te dohodke.

55. Nazadnje, podatki o nepremičninah, ki so lahko predmet avtomatične izmenjave na podlagi člena 8(1)(e) navedene direktive, naj bi se nanašali hkrati na lastništvo teh nepremičnin in dohodke od njih, ne glede na to, ali pripadajo fizičnim osebam ali subjektom, ki so rezidenti države članice. Na podlagi teh podatkov naj bi bilo mogoče odmeriti davke od dohodkov, ki ustrezajo tem nepremičninam in pravicam.

56. Drugič, čeprav sistem avtomatične izmenjave podatkov ne zajema vseh podatkov, ki jih je treba prijaviti na obrazcu 720,[30] naj bi davčne uprave držav članic v teh primerih vseeno lahko uporabile izmenjavo podatkov na zaprosilo (ne avtomatično), kot je določeno v členih od 5 do 7 Direktive 2011/16.

[29] Oddelek VIII, točka D.2, Priloge I k Direktivi 2011/16.

[30] Po mnenju Komisije to velja za bančne račune in vrednostne papirje, kadar so njihovi imetniki družbe, ki kotirajo na borzi, in njihova povezana podjetja ali finančne institucije. Sistem avtomatične izmenjave podatkov naj tudi ne bi zajemal podatkov o pooblaščenih osebah (ki niso imetniki) v zvezi z nekaterimi finančnimi računi, na katere se nanaša obrazec 720. Zajemal naj ne bi niti podatkov o vrednostnih papirjih, ki se ne hranijo na računih v finančnih institucijah.

57. Tretjič, Komisija poudarja, da domnevne pomanjkljivosti sistema izmenjave podatkov, ki obstaja na ravni Unije, na katere se sklicuje španska vlada, ne morejo vplivati na to dejansko stanje. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča in zlasti iz njegove sodbe Komisija/Belgija [31] naj bi izhajalo, da mehanizmi medsebojne pomoči med organi držav članic zadostujejo za to, da se državi članici omogoči opravljanje nadzora verodostojnosti napovedi davčnih zavezancev glede njihovih dohodkov, ustvarjenih v drugi državi članici. Sodišče naj bi tudi odločilo, da se države članice – čeprav mehanizmi sodelovanja v praksi ne delujejo vedno učinkovito in zadovoljivo – zato ne bi smele opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med njihovimi davčnimi organi, da bi upravičile omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo.

58. Na tretjem mestu in vsekakor Komisija meni, da čeprav nezadostnost podatkov, ki jih ima država članica na voljo v zvezi s premoženjem ali pravicami, ki jih imajo njeni rezidenti v tujini, lahko utemeljuje daljši rok za dodatno odmero davka, če je njegov namen davčnim organom omogočiti, da učinkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomoči, [32] ne more utemeljevati popolnega neobstoja pravila o zastaranju, ki je običajno namenjeno le najhujšim primerom kršenja človekovih pravic.

2) Trditve španske vlade

59. Španska vlada v zvezi s prvim delom trditev Komisije zanika obstoj neizpodbojne domneve goljufije. V zvezi s tem pojasnjuje, da je člen 39(2) zakona o dohodnini [33] določba o boju proti goljufijam, vendar ne določa nobene domneve goljufije. Za uporabo te določbe naj bi davčna uprava namreč morala dokazati dvoje: prvič, da davčni zavezanec ni prijavil premoženja, ki ustreza obrazcu 720, čeprav bi ga moral, in drugič, da davčni zavezanec ni plačal davka od dohodkov v zvezi s pridobitvijo tega premoženja.

60. Okoliščina, da davčni zavezanec ne shrani prijave za davčno leto, za katero trdi, da je bil obdavčen, naj ne bi pomenila, da uprava samodejno šteje, da ta zavezanec poseduje neizkazan kapitalski dobiček. V takih primerih naj bi davčna uprava morala preučiti, kar zatrjuje davčni zavezanec, in če tega ne stori, dejstvo, na katerem temelji domneva, ni dokazano (in sicer, da davčni zavezanec ni bil obdavčen iz naslova zadevnih dohodkov), in naj ne bi bilo treba ugotoviti, da obstaja neizkazan kapitalski dobiček. V dvomu naj ne bi bilo treba odpraviti pomanjkljivosti, ker naj eno od dejstev, na katerem temelji domneva, ne bi bilo dokazano. Nasprotno pa, če bi se davčni zavezanec želel izogniti uporabi člena 39(2) zakona o dohodnini, ker je prej na obrazcu 720 prijavil dohodke, s katerimi so bili pridobljeni neprijavljeno premoženje in pravice, naj bi zadostovalo, da navede, v katerih prejšnjih davčnih napovedih je prijavil te dohodke. Davčna uprava naj bi torej morala to preveriti.

[31] Sodba z dne 6. junija 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, točki 52 in 53).

[32] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točke od 62 do 75) in sodbo z dne 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, točka 35).

[33] Ugotavljam, da Komisija v tožbi ni pojasnila, na katere določbe španskega prava se nanaša njen prvi očitek. Vendar je v pravnem okviru tožbe citirala tako člen 39 zakona o dohodnini kot člen 121 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Zato prvi očitek Komisije razumem tako, da se nanaša na ti določbi. V zvezi s tem poudarjam, da španska vlada v odgovoru na tožbo, ko se sklicuje na prvi očitek Komisije, omenja le člen 39(2) zakona o dohodnini. Ker španska vlada Sodišču torej predlaga, naj zavrne tožbo v celoti, razumem njene trditve v zvezi s členom 39(2) zakona o dohodnini tako, da se nanašajo tudi na člen 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

61. Španska vlada v podporo tem ugotovitvam napotuje na več določb o dokaznem bremenu.[34] To breme naj bi torej nosila davčna uprava, kar naj bi bilo jasno navedeno v zakonodaji, navedeni v opombi 34 teh sklepnih predlogov. Kot primer navaja tudi sodbo o odpravi pomanjkljivosti iz člena 39(2) zakona o dohodnini, s katero naj bi bila odpravljena zadevna odmera, saj je Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje gospodarsko in upravno sodišče, Španija) menilo, da je davčni zavezanec trdil, da je bil obdavčen, in da je predložil dokumente, ki jih je imel, ter da si uprava ni prizadevala predložiti upoštevnega nasprotnega dokaza.[35]

62. Španska vlada v zvezi z drugim delom trditev Komisije najprej ugotavlja, da Komisija izhaja iz napačne premise, ker meni, da sistem obrazca 720 ne vključuje zastaranja. V resnici naj bi šlo za konkretno uporabo načela „actio nata“, v skladu s katerim lahko zastaralni rok za pravico ali ukrep začne teči šele takrat, ko je imetnik te pravice seznanjen z obstojem te pravice ali ukrepa.[36] Uporaba tega načela naj bi torej pomenila, da začne štiriletni zastaralni rok[37] teči od trenutka, ko je davčna uprava seznanjena z elementi obdavčljivega dogodka, na podlagi katerih lahko začne preiskavo, bodisi zaradi podatkov, ki jih je druga država zagotovila prek sistema avtomatične izmenjave podatkov ali izmenjave podatkov na lastno pobudo, bodisi zaradi davčnega zavezanca ali tretjih oseb. Torej naj ne bi šlo za neobstoj zastaranja.

63. Po tem pojasnilu španska vlada v bistvu trdi, da se načelo „actio nata“ ne uporablja, kadar je premoženje v Španiji. Vendar naj bi to različno obravnavanje zastaranja med premoženjem, ki je v Španiji, in premoženjem, ki je v tujini, imelo objektiven razlog.

64. Na eni strani, španska davčna uprava lahko namreč na španskem ozemlju svoje pristojnosti izvaja brez omejitve v zvezi s katerim koli premoženjem in pravicami, zlasti v obliki „fishing expeditions“ (iskanje na slepo), vendar tega ne more storiti, če so to premoženje in pravice v tujini. V zvezi s tem španska vlada opozarja, da neizkazan dobiček ustreza premoženju in pravicam, za katere davčna uprava ne bi vedela in za katerih odkritje bi morala opraviti preiskavo, ki je ne bi mogla izpeljati do konca, saj njeni uradniki na primer ne morejo delovati zunaj španskega ozemlja. Ob upoštevanju teh težav naj bi bilo povsem upravičeno, da začne zastaralni rok teči od trenutka, ko je znan obstoj tega premoženja in pravic v tujini, na podlagi katerih so nastali neprijavljeni dohodki in ki niso mogli biti predmet preiskave s sredstvi, ki bi se uporabila, če bi bili nastali na španskem ozemlju.

[34] Prvič, v okviru postopka preverjanja za uporabo člena 39(2) zakona o dohodnini člen 105(1) LFG, naslovljen „Dokazno breme“, določa, da mora „[v] postopkih obdavčitve […] oseba, ki uveljavlja svojo pravico, dokazati dejstva te pravice“. Drugič, v členu 102 LFG, naslovljenem „Obvestilo o odmerah“, je v odstavku 2(c) kot element, ki ga morajo te odmere nujno vsebovati,, navedena „[o]brazložitev teh odmer, kadar ne ustrezajo podatkom, ki jih je predložil davčni zavezanec, ali uporabi oziroma razlagi zakonodaje z njegove strani, pri čemer se navedejo dejstva in bistveni elementi njihovega izvora ter pravne podlage“. Tretjič, španska vlada se sklicuje na „teorijo bližine predmeta dokaza“, ki je navedena v členu 127 Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (zakon o civilnem postopku z dne 7. januarja 2000) (BOE št. 7 z dne 8. januarja 2000) in v skladu s katero je treba upoštevati možnost in sposobnost vsake stranke v sporu, da predloži dokaze. Čeprav naj bi na podlagi člena 106(1) LFG načeloma vsaka stranka morala dokazati dejstva, ki jih navaja v svojo korist, naj bi uporaba „teorije bližine predmeta dokaza“ pomenila, da če davčni zavezanec za dokazovanje, da je bil obdavčen, izjavi, da ne hrani dokumentov o svojih davkih, mora davčna uprava poiskati te podatke v svojih arhivih, da bi preverila, ali je bil res obdavčen. Četrtič, ta pravila in načela naj bi bila navedena tudi v Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zakon o splošnem upravnem postopku z dne 1. oktobra 2015) (BOE št. 236 z dne 2. oktobra 2015). Petič in nazadnje, člena 141 in 145 LFG naj bi določala, da morajo davčni organi „raziskati dejanske okoliščine davčnih obveznosti, da bi odkrili tiste, za katere uprava ne bi vedela“, ter „[p]reveriti resničnost in točnost prijav, ki jih predložijo davčni zavezanci“.

[35] Odločba Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje gospodarsko in upravno sodišče) z dne 16. januarja 2019 (R. G. 4253/2016).

[36] Po mnenju španske vlade je to pravilo „actio nata“ na splošno določeno v členu 1969 španskega civilnega zakonika (Gaceta de Madrid – zdaj BOE – št. 206 z dne 25. julija 1889). Španska vlada navaja, da uporaba pravila „actio nata“ ne samo ni v nasprotju z dobesedno vsebino člena 39(2) zakona o dohodnini, v katerem ni omenjena nobena „nezastarljivost“, ampak izhaja iz smisla pravila in sistematične razlage, skladne s ciljem pravnega instituta zastaranja.

[37] Glej v zvezi s štiriletnim rokom točko 37 in opombo 23 teh sklepnih predlogov.

65. V zvezi s tem naj bi Sodišče priznalo obstoj posebnih sistemov zastaranja, kadar mora država članica svoje pristojnosti izvajati v zvezi s premoženjem in pravicami v tujini.[38] Sodišče naj bi tudi potrdilo, da so drugačni prekluzivni roki za pravice posameznikov v primerjavi s pravicami davčne uprave utemeljeni s tem, da ta uprava ne pozna potrebnih podatkov in lahko ukrepa šele, ko prejme davčni obračun,[39] kar naj bi veljalo zlasti v primerih, ko so bili premoženje in/ali sredstva prikriti in ko je s trenutnimi mehanizmi skoraj nemogoče pridobiti podatke o njih.

66. Na drugi strani, španska vlada izpodbija trditev Komisije, da so mehanizmi sodelovanja, ki obstajajo v Uniji, zadostni. V ta namen navaja več trditev, ki jih je mogoče povzeti tako.

67. Na začetku pojasnjuje, da namen tožbe Komisije ni, da se nekateri vidiki zakonodaje o obrazcu 720 razglasijo za neveljavne od datuma obrazloženega mnenja, to je 15. februarja 2017, zato je treba položaj mednarodne medsebojne pomoči preučiti za leto 2012, ko je bil uveden obrazec 720, in ne za februar 2017. Ob tem vsekakor meni, da do zdaj obstoječi mehanizmi na področju mednarodne izmenjave podatkov še vedno ne zadostujejo za ugotovitev, da v premoženju španskih davčnih zavezancev morda obstajajo premoženje in pravice z ekonomsko vsebino in davčnim obsegom, ki so v tujini.

68. V zvezi s tem španska vlada najprej poudarja, da je Komisija priznala, da se podatki, pridobljeni na obrazcu 720, ne ujemajo povsem s podatki, ki bi se lahko pridobili na podlagi Direktive 2011/16.[40]

69. Dalje, poudarja, da za avtomatično izmenjavo v smislu člena 3, točka 9(a), Direktive 2011/16 velja načelo „razpoložljivih podatkov“, ki se razumejo kot „podatk[i], ki so v davčnih dosjejih države članice, ki sporoča podatke, in so dostopni v skladu s postopki za zbiranje in obdelavo podatkov v navedeni državi članici“. Zato je mogoče, da država, v kateri je vir zadevnih dohodkov, nima na voljo podatkov, ki so predmet avtomatične izmenjave, bodisi ker njena nacionalna zakonodaja ne določa obdavčitve nekaterih dohodkov ali nekaterega premoženja in ne zahteva podatkov v zvezi s tem bodisi ker oseba, ki mora zagotoviti podatke, naj bo to davčni zavezanec ali tretja oseba, ni prijavila dohodkov ali premoženja, ki je predmet posredovanja podatkov. Meni, da je Sodišče v sodbi X in Passenheim-van Schoot[41] odločilo, da davčni nadzor, ki ga nalaga država članica, ne more biti odvisen od ravnanja druge države članice ali tretje države, v obravnavani zadevi od razpoložljivih podatkov za konkretni primer. Poleg tega davčna uprava glede podatkov o bančnih računih v smislu člena 8(3a) Direktive 2011/16 ne more biti prepričana, da prejme podatke, ki jih potrebuje o že obstoječih računih v smislu te direktive, in sicer računih, vodenih na dan 31. decembra 2015,[42] saj se za te račune rezidentstvo davčnega zavezanca določi v skladu z nacionalno zakonodajo, ki se torej lahko med državami članicami razlikuje.

38 Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točka 86).

39 Glej sodbo z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točka 50 in naslednje).

40 Po mnenju španske vlade ta direktiva med drugim ne zajema podatkov o vrednostnih papirjih (delnice, deleži), o pravicah in dohodkih, ki so deponirani, se vodijo ali so pridobljeni v drugi državi članici, ki so predmet prijave podatkov, ter o pravicah na nepremičninah, ki niso premoženje, katerega lastnik je zadevna oseba (pravica na podlagi časovnega zakupa, pravica do uporabe in uživanja, gola lastnina), ki so tudi predmet prijave.

41 Glej točko 61 te sodbe.

42 Glej pojem „že obstoječi račun“ v oddelku VIII, točka C.9, Priloge I k Direktivi 2011/16.

70. Nazadnje, španska vlada meni, da čeprav se je položaj na področju izmenjave podatkov v zadnjih letih bistveno spremenil, je treba vseeno ugotoviti, da sedanji položaj še zdaleč ni primerljiv z nacionalnim položajem ter da bo za njegovo praktično in dejansko izvajanje verjetno potreben čas, da se ustrezno prilagodi ob upoštevanju njegove zapletenosti, številnosti zadevnih držav ter različnih nacionalnih zakonodaj in praks.

c) Presoja

71. Naj spomnim, da mora v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti obstoj zatrjevane neizpolnitve dokazati Komisija. Sodišču mora predložiti dokaze, ki jih to potrebuje, da preveri obstoj te neizpolnitve, pri čemer pa se Komisija ne more opirati na domneve.[43] Kot bom pojasnil, menim, da v obravnavani zadevi Komisija Sodišču večinoma ni predložila dokazov, ki jih to potrebuje, da preveri obstoj zatrjevane neizpolnitve.

72. To je po mojem mnenju posledica dejstva, da je tožba Komisije zelo kratka. Poleg tega je španska vlada v odgovoru na tožbo zelo podrobno odgovorila na trditve Komisije, pri čemer je navedla več trditev, katerih utemeljenosti po mojem mnenju na prvi pogled večinoma ni mogoče izključiti. Komisija pa je v repliki navedla zelo omejene odgovore na te trditve in po mojem mnenju torej ni učinkovito odgovorila na trditve španske vlade. Zato menim, da Sodišče večinoma nima potrebnih dokazov, da preveri obstoj neizpolnitve, ki jo zatrjuje Komisija.

1) Vprašanje „popolnega neobstoja“ zastaranja (drugi del)

73. Glede vprašanja, ali nepredložitev obrazca 720 ali njegova prepozna predložitev vključuje „učinek nezastarljivosti“, ki bi bil sam po sebi nesorazmeren,[44] menim, da je treba na prvem mestu pojasniti obseg zadevnega pravila.

74. Konkretno v primeru nepredložitve obrazca 720 v predpisanih rokih člen 39(2) zakona o dohodnini in člen 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb davčni upravi omogočata dodatno odmero davka od dohodkov, ki ustrezajo sredstvom v tujini, ki so vključena v premoženje davčnih zavezancev, tudi kadar so bila ta sredstva pridobljena v obdobju, ki je takrat, ko jih davčna uprava odkrije, že zastaralo. To dejstvo izhaja iz teh določb in ga španska vlada sploh ne zanika. Drugače povedano, štiriletni zastaralni rok, ki davčnemu zavezancu, ki ima sredstva v Španiji, omogoča, da se izogne obdavčitvi samo zato, ker se je štiriletno obdobje od trenutka, ko bi moral prijaviti sredstva, izteklo, se ne uporablja za sredstva, na katera se nanaša obrazec 720.

75. V praksi zgoraj navedeni določbi za taka sredstva davčni upravi omogočata, da opravi dodatno odmero davka neodvisno od datuma pridobitve zadevnih sredstev in torej brez časovne omejitve. Torej zajemata učinek „nezastarljivosti“, kot pravilno trdi Komisija. V zvezi s tem ugotavljam, da informacije o načelu „actio nata“, ki jih je zagotovila španska vlada, ne morejo pripeljati do nasprotne ugotovitve. To načelo namreč pomeni le, da mora davčna uprava, ko ima na voljo indice o obdavčljivem elementu, dodatno odmero davka iz naslova morebitnega davčnega dolga opraviti

[43] Glej zlasti sodbo z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 52 in navedena sodna praksa).

[44] Ugotavljam, da je po vložitvi te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti pri Sodišču na to sodišče prispel predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (vrhovno sodišče avtonomne skupnosti Katalonija, Španija) (zadeva C-330/20). Predložitveno sodišče v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe v bistvu postavlja enako vprašanje, kot je postavljeno v obravnavani zadevi, in sicer sorazmernost pravila o zastaranju iz člena 39(2) zakona o dohodnini in vpliv sistema izmenjave podatkov v zvezi s tem.

v roku štirih let. Zato, tudi če se to načelo uporabi, česar Komisija, kot se zdi, sicer ne izpodbija,[45] učinek nezastarljivosti torej ostaja, ker dokler davčna uprava spoštuje štiriletni rok, lahko opravi dodatno odmero davka neodvisno od datuma pridobitve zadevnih sredstev.[46]

76. Na drugem mestu, glede sorazmernosti takega pravila o „učinku nezastarljivosti“ je treba ugotoviti, ali je primerno za zagotovitev uresničitve cilja, ki ga uresničuje, in ali ne presega tega, kar je potrebno za njegovo dosego.

77. V zvezi s prvo točko je Sodišče že odločilo, da uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani države članice v primeru obdavčljivega premoženja, ki je v drugi državi članici ali iz nje izvira, prispeva k zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora in preprečevanju davčnih utaj, ker bi taka zakonodaja lahko odvrnila davčne zavezance, ki imajo tako premoženje, od tega, da bi to premoženje ali dohodke od njega davčnim organom prikrili, da pozneje ne bi bili izpostavljeni dodatni odmeri.[47] V obravnavani zadevi je vseeno treba ugotoviti, da se sporni zastaralni rok uporablja le, kadar obrazec 720 ni bil izpolnjen v predpisanih rokih. Torej se na splošno ne uporablja, kadar je premoženje v tujini. Tako nisem prepričan, da to pravilo ni primerno za zagotovitev uresničitve cilja, ki ga uresničuje, kot trdi Komisija. Res je, da davčni zavezanci, ki izpolnjujejo obveznost posredovanja podatkov v predpisanih rokih, ohranijo pravico do zastaranja v zvezi z morebitnimi prikritimi dohodki, uporabljenimi za pridobitev premoženja ali pravic, ki jih imajo v tujini.[48] Če pa hoče davčni zavezanec prikriti dohodke, se mi zdi malo verjetno, da želi najprej izpolniti obveznost posredovanja podatkov, da bi bil lahko upravičen do zastaranja.

78. Dalje, glede potrebe po spornem zastaralnem roku menim, da je Komisija predložila dokaz, da ta rok presega to, kar je potrebno za dosego želenega cilja, vendar le v zvezi z določenim premoženjem, na katero se nanaša obrazec 720, in sicer novimi bančnimi računi v smislu Direktive 2011/16 (v nadaljevanju: novi bančni računi).[49]

79. Natančneje, kot bom pojasnil v točki (i), menim, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da kadar ima država članica na podlagi sistema obvezne avtomatične izmenjave na voljo – ali bi lahko imela na voljo – zadostne podatke o sredstvih, ki jih imajo njeni davčni zavezanci v tujini, da bi določila ustrezne davke, uporaba podaljšanega zastaralnega roka presega to, kar je potrebno za dosego cilja, ki ga uresničuje. V zvezi s tem, kot bom pojasnil v točki (ii), menim, da je Komisija pravno zadostno dokazala, da je na datum izteka roka, določenega v obrazloženem mnenju leta 2017, to je datum, ki ga je treba upoštevati za presojo tožbe,[50] španska davčna uprava na podlagi Direktive 2011/16 imela ali bi lahko imela na voljo zadostne podatke o novih bančnih računih, ki so jih imeli njeni davčni zavezanci v tujini, da bi določila ustrezne davke.

45 Komisija namreč trdi le, da gre za „primer popolnega neobstoja zastaralnega roka“.

46 Na primer, nič ne bi preprečevalo, da se davek dodatno odmeri več desetletij po vključitvi zadevnih sredstev v premoženje davčnih zavezancev, če je datum tega dogodka ta, ko se davčna uprava seznani z njihovim obstojem.

47 Sodba X in Passenheim-van Schoot (točki 51 in 52) in sodba z dne 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, točka 32).

48 To točko, ki jo poudarja Komisija, je španska vlada potrdila.

49 Pojem „novi računi“ je v oddelku VIII, točka C.10, Priloge I k Direktivi 2011/16 opredeljen kot finančni računi, odprti 1. januarja 2016 ali pozneje.

50 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba obstoj neizpolnitve obveznosti presojati glede položaja države članice, kakršen je bil ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju. Glej sodbo z dne 28. januarja 2020, Komisija/Italija (Direktiva o boju proti zamudam pri plačilih) (C-122/18, EU:C:2020:41 točka 58 in navedena sodna praksa).Datum izteka roka, določenega v obrazloženem mnenju z dne 15. februarja 2017, je bil dva meseca od dneva, ko ga je prejela španska vlada.

i) Načela, ki izhajajo iz sodne prakse

80. Menim, da je Sodišče oblikovalo dve dopolnjujoči se sodni praksi, ki sta upoštevni v obravnavani zadevi.

81. Prvič, Sodišče se je izreklo o potrebi po tem, da država članica uporabi podaljšani rok za dodatno odmero davka ob sumu prikrivanja obdavčljivega premoženja v drugi državi članici, in o vplivu, ki ga imajo v zvezi s tem mehanizmi izmenjave podatkov na ravni Unije.[51] Vseeno je treba poudariti, da je bila ta sodna praksa, kot bom pojasnil, na eni strani oblikovana v posebnem okviru prejšnje Direktive 77/799/EGS o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja,[52] ki je veljala pred direktivo, obravnavano v tej zadevi. Ta prejšnja direktiva se, kot bom pojasnil, od direktive, obravnavane v tej zadevi, razlikuje zlasti v tem, da davčnim upravam držav članic ni omogočala, da avtomatično in obvezno pridobijo podatke v zvezi s svojimi davčnimi zavezanci. Na drugi strani, Sodišče se je izreklo le o uporabi konkretnega podaljšanega dvanajstletnega zastaralnega roka, o katerem je menilo, da je sorazmeren, ni pa odločilo o vprašanju zastaralnega roka, ki zajema „učinek nezastarljivosti“, kot v obravnavani zadevi.

82. Sodišče je v zadevni sodni praksi, ko je ugotavljalo, ali podaljšani zastaralni rok presega to, kar je potrebno za dosego teh ciljev, razlikovalo dva primera: prvi se nanaša na položaj, ko je bilo obdavčljivo premoženje prikrito, davčni organi pa ne razpolagajo z nobenim indicem, na podlagi katerega bi bilo mogoče začeti preiskavo, drugi primer pa se nanaša na položaj, ko ti organi razpolagajo s podatki o tem obdavčljivem premoženju.[53]

83. Sodišče je le na splošno priznalo potrebo po podaljšanem roku za dodatno odmero davka v tem prvem primeru. Tako je v bistvu menilo, da v takem primeru prva država članica ob upoštevanju Direktive 77/799 od pristojnih organov druge države članice ne more zahtevati, naj ji pošljejo podatke, potrebne za ugotovitev natančnega zneska davka.[54] Kot je Sodišče v bistvu ugotovilo, ta prejšnja direktiva namreč davčnim upravam držav članic ni omogočala, da avtomatično in obvezno pridobijo bančne podatke v zvezi s svojimi davčnimi zavezanci.[55] Zato, razen če zadevna država članica ni že razpolagala z dokazi, na podlagi katerih je lahko od pristojnih organov drugih držav članic v okviru medsebojne pomoči zahtevala, naj ji pošljejo podatke, potrebne za določitev natančnega zneska davka, teh podatkov ni mogla dobiti.

84. V takem položaju je Sodišče priznalo potrebo po podaljšanem roku za dodatno odmero davka, ker je tveganje davčnega zavezanca, da bodo premoženje in dohodki, ki so bili prikriti davčnim organom države članice njegovega prebivališča, odkriti, manjše v primeru premoženja in dohodkov, ki izvirajo iz druge države članice, kot v primeru domačega premoženja in dohodkov.[56]

85. Glede drugega primera je Sodišče odločilo, da če imajo davčni organi države članice podatke, ki jim omogočajo, da od pristojnih organov druge države članice v okviru medsebojne pomoči na podlagi Direktive 77/799 zahtevajo, da jim posredujejo podatke, potrebne za ugotovitev

[51] Gre za sodbo X in Passenheim-van Schoot ter sodbo z dne 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), na kateri se sklicujeta tudi stranki.

[52] Direktiva Sveta z dne 19. decembra 1977 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63).

[53] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točke 62, 63 in 74) in sodbo z dne 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, točka 33).

[54] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točki 64 in 65).

[55] Glej v tem smislu sodbo X in Passenheim-van Schoot (točki 64 in 65).

[56] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točki 72 in 73).

natančnega zneska davka, uporabe podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani prve države članice, katerega namen ni posebej v tem, da se davčnim organom te države omogoči, da učinkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomoči, in ki se uporabi, če je to obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ni mogoče upravičiti. [57]

86. V zvezi s tem, drugič, iz druge sodne prakse izhaja, da če mehanizmi medsebojne pomoči med organi držav članic zadostujejo, da se državi članici omogoči opravljanje potrebnega nadzora, se države članice ne bi smele opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med njihovimi davčnimi organi, da bi upravičile omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo, in to tudi če ni izključeno, da zgoraj navedeni mehanizem sodelovanja v praksi ne deluje vedno učinkovito in zadovoljivo. [58] Drugače povedano, če mehanizmi medsebojne pomoči med organi držav članic zadostujejo za to, da se državi članici omogoči opravljanje potrebnega nadzora, mora ta država sprejeti, da je lahko nadzor težje opraviti v drugi državi članici kot na njenem lastnem ozemlju. [59]

87. Po mojem mnenju iz tega izhaja, da če mehanizem sodelovanja ne deluje zadovoljivo, tako da država članica ne prejme potrebnih podatkov, se mora povezati z državo članico, da bi rešila to težavo, in po potrebi komunicirati s Komisijo. [60] Nasprotno pa država članica ne more uporabiti podaljšanega zastaralnega roka, da bi popravila dejstvo, da ji potrebni podatki niso bili posredovani.

88. Iz zgoraj navedene sodne prakse izhaja, da če španska davčna uprava lahko pridobi potrebne podatke na podlagi obvezne avtomatične izmenjave, da bi določila natančni znesek davka, se ta uprava ne bi smela opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med davčnimi organi, da bi upravičila omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo, in v zvezi s tem določiti podaljšani zastaralni rok.

89. Po mojem mnenju je razlikovanje, ki ga je vzpostavilo Sodišče, utemeljeno. Kadar je edini vir podatkov o obdavčljivem premoženju, ki jih dobi davčna uprava, sam davčni zavezanec, je odkrivanje prikritega premoženja za zadevno državo članico težje kot v primeru, ko ima davčna uprava na voljo te podatke na podlagi sistema izmenjave podatkov, kar upravičuje uporabo podaljšanega zastaralnega roka.

90. Iz navedenega izhaja, da je potreba po spornem zastaralnem roku v tej zadevi odvisna najprej od vprašanja, ali obvezna avtomatična izmenjava na podlagi Direktive 2011/16 zadostuje, da španska davčna uprava lahko opravi potrebni nadzor za določitev natančnega zneska davka. Če je tako, se španska davčna uprava v nasprotju s tem, kar trdi, ne more sklicevati na morebitne težave, da bi uporabila podaljšani zastaralni rok.

[57] Glej sodbo X in Passenheim-van Schoot (točki 74 in 75) in sodbo z dne 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, točki 35 in 36).

[58] Glej zlasti sodbe z dne 28. januarja 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, točka 18); z dne 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, točka 50), in z dne 23. januarja 2014, Komisija/Belgija (C-296/12, EU:C:2014:24, točka 43).

[59] Glej v tem smislu tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, točki 54 in 55).

[60] Nazadnje ji ostane možnost, da sproži postopek zaradi neizpolnitve obveznosti v skladu s členom 259 PDEU. Glej v tem smislu sodbi z dne 27. aprila 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, točka 46), in z dne 6. februarja 2018, Altun in drugi (C-359/16, EU:C:2018:63, točka 45).

ii) Ali obvezna avtomatična izmenjava na podlagi Direktive 2011/16 zadostuje, da španska davčna uprava lahko opravi potrebni nadzor?

91. Stranki imata o tem vprašanju različni mnenji. Komisija meni, da Direktiva 2011/16 španski davčni upravi omogoča pridobitev potrebnih podatkov za vzpostavitev ustreznega davčnega nadzora v zvezi s premoženjem, na katero se nanaša obrazec 720, medtem ko španska vlada to zanika.

92. Po mojem mnenju je treba razlikovati tri primere.

93. Prvič gre za podatke o bančnih računih, na katere se nanaša obrazec 720. V zvezi s tem člen 8(3a)(a) Direktive 2011/16 v povezavi s Prilogama I in II, na kateri se ta določba sklicuje, državam članicam, kot Komisija pravilno poudarja, nalaga avtomatično izmenjavo podatkov o finančnih računih,[61] da lahko opravijo potrebni nadzor in določijo natančni znesek davka v čezmejnih primerih.[62] Te podatke morajo finančne institucije vsake države članice prijaviti pristojnemu organu, da lahko ta te podatke sporoči drugim državam članicam.

94. Španska vlada navaja dve trditvi, s katerima želi dokazati, zakaj ta določba davčni upravi vseeno ne omogoča, da bi razpolagala z zadevnimi podatki.

95. V zvezi s tem je treba zavrniti trditev, ki se nanaša na načelo „razpoložljivega podatka“. Ugotoviti je treba, da za podatke o finančnih računih ne velja pogoj glede razpoložljivosti zahtevanih podatkov.[63] Dalje, glede trditve o že obstoječih računih resno dvomim, da bi to v praksi pomenilo, da države članice ne prejmejo zadevnih podatkov. Komisija pa v zvezi s tem ni navedla nobenega nasprotnega argumenta, zato menim, da ni zagotovila dokazov, zahtevanih v sodni praksi,[64] na podlagi katerih bi bilo mogoče preveriti obstoj kakršne koli neizpolnitve obveznosti v zvezi s tem.[65]

96. Torej samo v zvezi z novimi bančnimi računi menim, da je Komisija pravno zadostno dokazala, da španska davčna uprava razpolaga s potrebnimi podatki. Iz tega sledi, da v zvezi s to kategorijo premoženja uporaba spornega zastaralnega roka presega to, kar je potrebno.[66]

97. Dalje, glede že obstoječih računov menim, da trajanje spornega zastaralnega roka, ki se uporablja za to premoženje, ni nesorazmerno.

[61] V zvezi s posebnimi podatki glej točko 51 teh sklepnih predlogov.

[62] Glej v tem smislu uvodne izjave 1, 2 in 10 Direktive 2011/16.

[63] Glej uvodno izjavo 10 Direktive 2011/16. V zvezi s trditvama španske vlade glej točko 69 teh sklepnih predlogov.

[64] Glej točko 71 teh sklepnih predlogov.

[65] Ugotavljam, da je španska vlada trditev o že obstoječih računih v dupliki navedla v obliki sklicevanja na odgovor španske vlade na obrazloženo mnenje Komisije. Tudi če Komisija ni imela možnosti odgovoriti na dupliko, ker se s to vlogo konča pisni del postopka pred Sodiščem, je vseeno poznala to trditev španske vlade in je torej imela priložnost odgovoriti nanjo.

[66] Konkretno, nesorazmernost spornega zastaralnega roka se uresniči, kadar španska davčna uprava od drugih držav članic ne pridobi podatkov o novih finančnih računih svojih davčnih zavezancev na podlagi zgoraj navedenih določb, čeprav bi ti podatki morali biti posredovani. V takih primerih uporaba načela „actio nata“ torej pomeni, da štiriletni rok za dodatno odmero davka ne začne teči, čeprav se v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso davčna uprava ne bi smela opirati na morebitne težave pri zbiranju potrebnih informacij ali na pomanjkljivosti, ki se lahko pojavijo v sodelovanju med davčnimi upravami držav članic, da bi upravičila omejitve temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s Pogodbo. Če pa se podatki dejansko zagotovijo, na primer pred iztekom rokov za predložitev obrazca 720, učinek pravila „actio nata“ v takem primeru ne bo povzročil nobenega dejanskega podaljšanja zastaralnega roka glede na rok, ki se uporablja v notranjih položajih.

98. Opozarjam namreč, da se je Sodišče do zdaj, v sodbi X in Passenheim-van Schoot, izreklo le o konkretni sorazmernosti podaljšanega dvanajstletnega zastaralnega roka, obravnavanega v navedeni zadevi, za katerega je odločilo, da je sorazmeren.[67]

99. V obravnavani zadevi mora Sodišče odločiti o tem, ali lahko država članica v primeru prikritega premoženja v tujini, za katero ni vedela, tudi dodatno odmeri davek neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja in torej brez časovne omejitve. Menim, da lahko. Ugotavljam namreč, da se na eni strani razlogi, ki jih je Sodišče navedlo v sodbi X in Passenheim-van Schoot, ko je priznalo potrebo držav članic po uporabi podaljšanega zastaralnega roka,[68] lahko uporabijo tudi v obravnavani zadevi. Na drugi strani ob upoštevanju zelo omejene stopnje harmonizacije, ki je bila do zdaj dosežena na področju obdavčevanja, in potrebe držav članic po boju proti davčnim goljufijam, ki jo je Sodišče tako priznalo, menim, da imajo te države članice široko diskrecijsko pravico na tem področju, vključno v zvezi z uporabo pravila v obravnavani zadevi.[69]

100. Drugič gre za kategorijo premoženja, na katero se nanaša obrazec 720 in ki je predmet avtomatične izmenjave na podlagi člena 8(1) Direktive 2011/16.[70] Za to kategorijo premoženja španska vlada pravilno trdi, da za avtomatično izmenjavo velja načelo „razpoložljivih podatkov“.[71] V bistvu to načelo pomeni, da morajo države članice zgolj deliti podatke, ki so na voljo v njihovih nacionalnih zbirkah davčnih podatkov. Ne zahteva se nobeno zbiranje podatkov razen tistega, ki ga davčne uprave opravijo za notranje davčne namene.

101. Čeprav priznavam, da je avtomatična izmenjava za to kategorijo premoženja torej načeloma lahko omejena, resno dvomim, da to v praksi velja za vse zadevno premoženje, kot trdi španska vlada. Člen 8(1) Direktive 2011/16 namreč vsebuje pet kategorij premoženja in vsaj v zvezi z nepremičninami se mi zdi malo verjetno, da države članice nimajo na voljo potrebnih podatkov, da bi zadevna država članica lahko določila natančni znesek davka.[72]

102. Poleg tega Komisija ni odgovorila na te trditve španske vlade in po mojem mnenju torej ni predstavila trditev, na podlagi katerih bi jih Sodišče zagotovo zavrnilo.[73] Iz tega sledi, da Komisija ni predložila potrebnega dokaza, da španska davčna uprava lahko opravlja potrebni nadzor v zvezi s to kategorijo premoženja. Poleg tega iz razlogov iz točk od 97 do 99 zgoraj menim, da za to kategorijo premoženja sporni zastaralni rok ne presega tega, kar je potrebno.

67 Natančneje, odločilo je, da je ta rok sorazmeren, ker se odločitev države članice, da ta rok časovno omeji in da to omejitev določi glede na rok, ki se uporablja za pregon v primerih davčnih utaj, ne zdi nesorazmerna (sodba X in Passenheim-van Schoot, točka 69).

68 Glej v zvezi s tem točke 83, 84 in 89 teh sklepnih predlogov.

69 Ugotavljam, da mora ob upoštevanju načela „actio nata“ davčni organ, ko ima na voljo indice o obdavčljivem premoženju, dodatno odmero davka iz naslova morebitnega davčnega dolga opraviti v roku štirih let. Ker je ta rok enak roku, ki se uporablja v notranjih položajih, ne gre za podaljšani rok za dodatno odmero davka, katerega namen ne bi bil posebej v tem, da se njenim davčnim organom omogoči, da učinkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomoči, in ki bi se uporabil, če bi bilo to obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, kot je Sodišče omenilo v sodbi X in Passenheim-van Schoot.

70 Gre za pravice ali pogodbe o življenjskem zavarovanju iz člena 8(1)(c) te direktive ter nepremičnine iz točke (e) tega odstavka 1.

71 V skladu s členom 8(1) Direktive 2011/16 pristojni organ vsake države članice z avtomatično izmenjavo sporoči pristojnemu organu katere koli druge države članice „podatke […], ki so na voljo“. V zvezi s tem člen 3, točka 9, te direktive določa, da razpoložljivi podatki v smislu člena 8(1) navedene direktive pomenijo podatke, ki so v davčnih dosjejih države članice, ki sporoča podatke, in so dostopni v skladu s postopki za zbiranje in obdelavo podatkov v navedeni državi članici.

72 Države članice imajo običajno za nepremičnine na voljo evidence, ki vsebujejo vse upoštevne podatke.

73 Glej po analogiji sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Nemčija (C-562/10, EU:C:2012:442, točki 53 in 61).

103. Tretjič, v zvezi s podatki, ki niso zajeti z Direktivo 2011/16,[74] španska davčna uprava za to kategorijo premoženja ne dobi sistematično in avtomatično nobenih podatkov na podlagi te direktive. Iz razlogov, navedenih v točkah od 97 do 99 zgoraj menim, da v zvezi s to kategorijo premoženja sporni zastaralni rok ne presega tega, kar je potrebno.

104. Skratka, menim, da je Komisija predložila dokaz o nesorazmernosti zastaralnega roka le glede kategorije podatkov o novih bančnih računih. Sodišču torej predlagam, naj sprejme prvi očitek v delu, v katerem je španska vlada določila sporni zastaralni rok za to kategorijo premoženja.

2) Obstoj neizpodbojne domneve davčne goljufije (prvi del)

105. V zvezi z obstojem neizpodbojne domneve davčne goljufije menim, da je treba zavrniti trditve, ki jih je navedla Komisija.

106. Res je, da vzpostavitev domneve davčne goljufije ne more temeljiti le na okoliščini, da položaj davčnega zavezanca vsebuje tuj element.[75] Poleg tega mehanizem, ki predpostavlja obstoj goljufivega ravnanja zgolj zato, ker so izpolnjeni pogoji, ki jih določa, ne da bi bila davčnemu zavezancu dana možnost, da bi to domnevo ovrgel, načeloma presega to, kar je potrebno za dosego želenih ciljev.[76]

107. Poleg tega Komisija vseeno ni predložila dokaza, da gre v obravnavani zadevi za neizpodbojno domnevo davčne goljufije.

108. Prvič, ugotoviti je treba, da nemožnost sklicevanja na zastaralni rok ni upoštevna za možnost ovrženja domneve goljufije.[77] Drugič, poleg vprašanja zastaranja je treba še ugotoviti, ali se davčni zavezanec vseeno lahko izogne uporabi člena 39(2) zakona o dohodnini in člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ter torej prepreči, da se v davčno osnovo vključijo zneski, ki ustrezajo vrednosti premoženja ali pravic v tujini, v primeru, ko so bili ti zneski res obdavčeni, vendar davčni zavezanec ne more ali ne more več dokazati, da so bili prijavljeni. V zvezi s tem se točke, ki so med strankama sporne, v bistvu navezujejo na obseg zadevne zakonodaje tako na zakonski ravni kot na ravni njenega izvajanja.[78]

109. Glede tega opozarjam, da so zlasti v zvezi z izvajanjem nacionalne določbe za dokazovanje neizpolnitve obveznosti države potrebni posebni dokazi v primerjavi z dokazi, ki se običajno upoštevajo pri tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti, ki zadeva zgolj vsebino nacionalne določbe. V teh okoliščinah je neizpolnitev obveznosti mogoče dokazati le z dovolj podrobnim in z dokumenti podkrepljenim dokazovanjem prakse, ki se očita upravi in/ali nacionalnim sodiščem in se pripisuje zadevni državi članici.[79]

[74] V zvezi s temi podatki glej opombi 30 in 40 teh sklepnih predlogov.

[75] Glej v tem smislu na primer sodbe z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, točka 51); z dne 5. maja 2011, Komisija/Portugalska (C-267/09, EU:C:2011:273, točke od 33 do 49), in z dne 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 60).

[76] Glej v tem smislu sodbe z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, točka 82); z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točka 50); z dne 3. oktobra 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, točka 37), in z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točka 88).

[77] Pravica do zastaranja namreč po svoji naravi omogoča le, da se preprečijo posledice, ki bi jih morala imeti uporaba domneve, kar je drugače, če ugotovitev goljufije ostaja. Dejstvo, da zadevni določbi ne omogočata samodejne izognitve domnevi davčne goljufije le zato, ker gre za premoženje, pridobljeno v zastaranem obdobju, torej samo po sebi ni enakovredno neizpodbojni domnevi goljufije.

[78] Komisija se torej v zvezi s tem sklicuje tako na člen 39(2) zakona o dohodnini kot na primere konkretne uporabe te zakonodaje. Glej točko 43 teh sklepnih predlogov.

[79] Glej sodbo z dne 12. maja 2005, Komisija/Belgija (C-287/03, EU:C:2005:282, točka 28).

110. Glede obsega zadevne zakonodaje menim, da je španska vlada s sklicevanjem na več določb o dokaznem bremenu in na sodbo o tej temi prepričljivo pojasnila, da dokazno breme nosi davčna uprava, tako da če davčni zavezanec ne shrani dokumentov, ki dokazujejo davčno prijavo dohodkov, s katerimi je bilo pridobljeno njegovo premoženje, iz tega ne izhaja samodejno, da ima neizkazan kapitalski dobiček v smislu člena 39(2) zakona o dohodnini.[80] Komisija ni predložila dokazov, na podlagi katerih bi bilo mogoče zavrniti to pojasnilo. Natančneje, besedilo te določbe samo po sebi ne nasprotuje razlagi, ki jo je uporabila španska vlada. Dalje, glede prakse davčne uprave je treba ugotoviti, da to, da Komisija brez dodatnih pojasnil omenja „primere konkretne uporabe“, ne izpolnjuje merila dovolj podrobnega in z dokumenti podkrepljenega dokazovanja očitane prakse.

111. Iz tega izhaja, da Komisija ni predložila potrebnega dokaza, da obstaja neizpodbojna domneva goljufije.

112. Sodišču nazadnje predlagam, naj delno sprejme prvi očitek, ker Kraljevina Španija s tem, da lahko davčna uprava v primeru neizpolnitve ali prepozne izpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o novih bančnih računih opravi dodatno odmero davka iz naslova davčnega dolga, ki izhaja iz tega, neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.

2. Sorazmerna globa v višini 150 % (drugi očitek)

113. Komisija z drugim očitkom trdi, da to, da se „[s]amodejno nalaga sorazmern[a] glob[a] v višini 150 % v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720“, pomeni nesorazmerno omejitev.

a) Zadevna zakonodaja

114. Ta očitek se nanaša na pravilo v dveh dodatnih določbah zakona št. 7/2012. S tema določbama se kaznuje davčni prekršek, ki izhaja iz uporabe člena 39(2) zakona o dohodnini in podobnega pravila v členu 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. V zvezi s tem prva dodatna določba zakona št. 7/2012 določa, da uporaba teh določb „določa davčni prekršek“, ki se bo štel za „zelo resnega“ in bo kaznovan z globo v višini 150 %. Globa bo izračunana na podlagi zneska davka, ki se uporabi za vrednost zadevnega premoženja in pravic.

b) Trditve strank

1) Trditve Komisije

115. Po mnenju Komisije je sorazmerna globa v višini 150 % nesorazmerna zaradi svoje resnosti ter samodejnosti in neprilagodljivosti.

116. Glede resnosti globe naj bi bila stopnja 150 % precej višja od progresivnih stopenj sankcij, ki se uporabljajo za prepozno davčno napoved, saj naj bi bile ravni teh sankcij 5 %, 10 %, 15 % in 20 % glede na to, ali gre za zamudo 3, 6, 12 ali več mesecev.[81] Te nižje stopnje naj bi bilo treba primerjati

[80] Ugotavljam, da španska vlada v svojih trditvah navaja le člen 39(2) zakona o dohodnini. Ker gre za splošna načela, jo vseeno razumem v smislu, da se te trditve nanašajo tudi na člen 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

[81] Gre za člen 27 LFG.

s stopnjami sorazmerne globe v višini 150 %, ker gre v obeh primerih za odziv na predložitev napovedi v zvezi z obdavčljivimi dohodki po izteku roka. Poleg tega naj bi bila nižja zvišanja povezana z davčno napovedjo, ki je neposredno povezana z obveznostjo plačila, medtem ko naj bi bila najhujša sankcija v višini 150 % povezana s prijavo podatkov na obrazcu 720, ki naj bi bila zgolj formalna obveznost posredovanja podatkov, ki praviloma ne pomeni obdavčitve.

117. Glede samodejnosti in neprilagodljivosti globe Komisija na prvem mestu trdi, da globe v višini 150 % sploh ni mogoče prilagoditi, saj se ta stopnja uporablja ne glede na raven podatkov, ki so dostopni nacionalnim davčnim organom,[82] datum pridobitve zadevnega premoženja (pred zastaranim obdobjem ali med njim) in ravnanje davčnega zavezanca, ki je – ne da bi v vseh primerih opustil izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov – to lahko storil le z zamudo.

118. V zvezi z možnostjo odprave pomanjkljivosti, ki jo ponuja davčno stališče z dne 6. junija 2017, na katero se sklicuje španska vlada, Komisija ugotavlja, da ima na podlagi tega davčnega stališča davčni zavezanec, ki ni izpolnil svoje obveznosti prijave, možnost urediti svoj položaj v okviru obrnjene davčne obveznosti, izpolnjene po izteku roka iz naslova dohodnine in ki jo spremlja plačilo ustreznega davka. V tem primeru naj bi se namesto globe v višini 150 % uporabila dodatna dajatev v višini 20 %. Vendar naj tega davčnega stališča ne bi bilo mogoče uporabiti, ker na eni strani nima zakonske moči in ker na podlagi nobenega elementa v zakonu št. 7/2012, ki je pravni okvir za obveznost v zvezi z obrazcem 720, ni mogoče ugotoviti, da ta možnost obstaja. Na drugi strani naj bi bil datum objave davčnega stališča poznejši od datuma obrazloženega mnenja Komisije, kar naj bi preprečevalo njegovo upoštevanje. V zvezi s prakso davčne uprave pred objavo tega davčnega stališča naj davčna uprava, kot se zdi, možnosti nadomestiti globo v višini 150 % z dodatno dajatvijo v višini 20 % ne bi uporabljala enotno, ampak bolj glede na posamezen primer. Iz informacij, ki jih ima Komisija, naj bi bilo razvidno, da se je pred objavo davčnega stališča v nekaterih primerih, ko je bil obrazec 720 predložen po izteku roka, lahko zgodilo, da se je globa v višini 150 % uporabila za imetnika premoženja in pravic v tujini zgolj zato, ker ni mogel dokazati, da je ustrezno in pravočasno plačal davek od ustreznih dohodkov.

119. Na drugem mestu, tako kot pri opredelitvi premoženja v tujini kot neizkazanega kapitalskega dobička naj davčna uprava ne bi opravila nobene posebne preiskave v primeru neizpolnitve obveznosti prijave, kadar imetnik premoženja ne more dokazati, da premoženje ustreza prijavljenim in obdavčljivim dohodkom, kar naj bi privedlo do neizpodbojne domneve davčne goljufije.

120. Na tretjem mestu, Komisija meni, da bi bilo enako nesorazmerno, če bi se globa v višini 150 %, obdavčitev zadevnih dohodkov in pavšalne globe uporabile hkrati, brez upoštevanja skupnega davčnega dolga, ki bi iz tega nastal. Med drugim lahko obstajajo primeri, v katerih skupni davčni dolg presega vrednost obdavčljivega premoženja in pravic. Komisija se sklicuje na „primere, s katerimi je bila seznanjena“, in omenja dva primera hkratne uporabe sankcij.

2) Trditve španske vlade

121. Španska vlada pa najprej ugotavlja, da sorazmernost sankcij, naj gre za sorazmerno globo v višini 150 % ali pavšalne globe, izhaja zgolj iz presoje nacionalnih sodišč, ker te sankcije niso predmet harmonizacije na evropski ravni.

[82] Kot je bilo pojasnjeno v točkah od 47 do 57 teh sklepnih predlogov, Komisija v okviru prvega očitka meni, da imajo države članice zadostna sredstva za pridobitev podatkov o premoženju in pravicah v tujini, da bi vzpostavile ustrezen davčni nadzor na podlagi Direktive 2011/16.

122. Poleg tega meni, da v zvezi z, na prvem mestu, resnostjo globe, globa v višini 150 % in nižja zvišanja, na katera se sklicuje Komisija, najprej niso primerljiva. Samo prva globa naj bi imela naravo sankcije, namenjene kaznovanju ravnanja davčnega zavezanca, ki bi zgolj izpolnil obveznost posredovanja podatkov brez odprave pomanjkljivosti v zvezi z ustreznim davkom, medtem ko naj bi bil edini cilj drugonavedenih glob spodbujati davčne zavezance k spoštovanju predpisanih rokov in povrniti državi škodo, nastalo zaradi prepoznega plačila davka.

123. Dalje, okoliščina, da je davčno stališče z dne 6. junija 2017 poznejše od obrazloženega mnenja, ne bi smela ovirati upoštevanja razlage, ki jo vsebuje. Na eni strani naj bi bila davčna stališča namreč omejena na razlago določb in naj jih ne bi mogla spreminjati ali popravljati. Zato naj iz davčnega stališča ne bi izhajala nobena nova določba, ki se uporablja, za davčnega zavezanca ugodni učinki pa delujejo za nazaj do začetka veljavnosti določbe. Poleg tega naj ne bi bilo pravilno sklepati, da zakonodaja ne vsebuje možnosti odprave pomanjkljivosti. Ta možnost in njeni učinki naj bi bili namreč na splošno priznani v členu 27 in členu 179(3) LFG. Iz te zakonodaje, na katero naj bi se nanašalo davčno stališče, naj bi izhajalo, da bi bila mogoča prostovoljna predložitev prijave po izteku roka zaradi odprave pomanjkljivosti brez sankcije za neplačilo, ne da bi to vplivalo na morebitne dodatne dajatve. Ta zakonodaja naj bi se uporabljala za vse davčne napovedi, vključno z odpravo pomanjkljivosti v zvezi s premoženjem v tujini, in je že veljala ob sprejetju zakona št. 7/2012. Možnost odprave pomanjkljivosti naj bi torej obstajala pred objavo davčnega stališča. Kar na drugi strani zadeva trditve Komisije o praksi pred objavo davčnega stališča, naj bi ta trdila le, da se možnost odprave pomanjkljivosti ne uporablja enotno, ne da bi za to predložila konkreten dokaz.

124. Poleg tega naj bi zahteve, ki izhajajo iz načela sorazmernosti, določenega v španskem pravu, [83] upravi omogočale tudi, da prilagodi sankcije in s tem zagotovi, da ustrezajo davčnim prekrškom, za katere se uporabijo.

125. Poleg tega naj s sorazmerno globo v višini 150 % ne bi bilo sankcionirano neupoštevanje zgolj obveznosti prijave, ampak prikrivanje dohodkov in ponavljajoče se neplačevanje dolgovanih davkov, drugače povedano, dejanja davčne utaje. Ker je namen te globe sankcionirati ravnanje davčnega zavezanca, naj bi bilo izključeno, da se njena stopnja spreminja glede na raven podatkov, ki jih lahko davčni upravi zagotovijo tretje osebe.

126. Na drugem mestu, španska vlada zanika samodejnost globe. Na eni strani opozarja, da morajo za to, da se lahko naloži, obvezno obstajati elementi, ki pomenijo kršitev, ki se z njo sankcionira, pri čemer nosi dokazno breme v zvezi s tem uprava. [84] Na drugi strani meni, da mora davčna uprava tudi dokazati krivdo davčnega zavezanca, kar izhaja zlasti iz členov 178 in 179 ter člena 183(1) LFG. Po njenem mnenju se v španskem davčnem in upravnem sistemu sankcije ne morejo nalagati samodejno in predvsem se sankcija lahko izreče le, če je bila krivda zadostno utemeljena in obrazložena, pri čemer dokazno breme glede dejstev in krivde nosi v celoti in izključno uprava na podlagi načela domneve nedolžnosti. Od uvedbe obrazca 720 naj bi bilo med primeri predložitve prijave po izteku roka le 7,6 % takih, v katerih je bila naložena davčna sankcija.

[83] Španska vlada ugotavlja, da je na splošno v upravnem prekrškovnem pravu načelo sorazmernosti urejeno v členu 29 Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (zakon 40/2015 o pravni ureditvi javnega sektorja), katerega odstavek 4 določa, da „[k]adar zahtevano ujemanje med sankcijo, ki se naloži, in resnostjo dejanja, ki pomeni prekršek, ter okoliščine obravnavanega primera to utemeljujejo, lahko organ, ki je pristojen za odločanje, naloži nižjo sankcijo“. Na davčnem področju je načelo sorazmernosti posebej določeno v naslednjih določbah: (a) členu 3 LFG, naslovljenem „Načela organizacije in uporabe davčnega sistema“, katerega odstavek 2 določa, da „[u]poraba davčnega sistema temelji na načelih sorazmernosti“, ter (b) členu 178 LFG, naslovljenem „Načela pristojnosti za sankcioniranje na področju obdavčevanja“, katerega drugi pododstavek določa, da se „[z]lasti […] uporabljajo načela zakonitosti, inkriminacije, odgovornosti, sorazmernosti in prepovedi konkurence“.

[84] Glej v zvezi s tem točke od 59 do 61 teh sklepnih predlogov.

127. Bilo naj bi torej nujno, da se krivda posebej obrazloži in da je dokazana z dejanskimi okoliščinami, ki so dovolj jasne in podrobne ter podpirajo razlogovanje, na podlagi katerega je bilo mogoče ugotoviti obstoj krivde. Španska vlada kot primer navaja sodno odločbo,[85] s katero je bila izrečena sankcija odpravljena, ker se je štelo, da obrazložitev krivde v odločbi o naložitvi sankcije ni bila zadostna. Navaja tudi številske podatke, s katerimi želi v bistvu dokazati, da naj bi bila naložitev te globe vedno predmet presoje: od 781 postopkov nadzora naj bi jih le 296 privedlo do postopkov za izrek sankcije, med temi pa naj bi davčna uprava sorazmerno globo v višini 150 % uporabila v 108 primerih.[86] Zakonodaja naj torej ne bi vsebovala nobene domneve davčne goljufije.

128. Na tretjem mestu, v utemeljitev sorazmernosti globe španska vlada trdi, da jo je na eni strani mogoče primerjati le z drugimi globami, s katerimi se sankcionira ponavljajoče in sistematično prikrivanje premoženja ter ki določajo sankcije med 100 in 150 %.[87] Sankcija v višini 150 % naj bi bila torej v mejah, ki so na splošno določene v LFG za hude primere neplačila davčnega dolga. Poleg tega naj bi na splošno v najresnejših primerih, kot so kazniva dejanja zoper davčno upravo, sankcija lahko dosegla celo 600 % zneska, ki ni bil plačan.[88] Na drugi strani naj bi bilo njeno stopnjo 150 % mogoče zmanjšati v primeru soglasja (30 %) ali hitrega plačila (25 %), torej naj bi bilo sankcijo mogoče zmanjšati do 78,75 %.

129. Poleg tega naj bi bila trditev Komisije o (domnevni) „hkratni uporabi“ formalnega prekrška zaradi nepredložitve obrazca 720 in materialnega prekrška zaradi odprave pomanjkljivosti v zvezi z neizkazanim kapitalskim dobičkom napačna. Če bi davčna uprava dokazala, da je ravnanje davčnega zavezanca protipravno, bi bilo namreč treba naložiti materialno sankcijo, saj je formalni prekršek vključen vanjo na podlagi člena 180(1) LFG.[89] Po mnenju španske vlade zelo tesna vez med odpravo pomanjkljivosti v zvezi z neizkazanim kapitalskim dobičkom in nepredložitvijo obrazca 720 pomeni, da ju ni mogoče obravnavati ločeno, ampak v smislu prekrška kot eno, zaradi kombinacije mehanizmov.

c) Presoja

130. Najprej naj pojasnim, da je treba v nasprotju s tem, kar trdi španska vlada, ugotoviti, da je Sodišče pristojno za presojo očitkov Komisije v zvezi s sorazmernostjo sankcij.[90]

131. Komisija je v utemeljitev drugega očitka navedla več različnih trditev, s katerimi želi dokazati nesorazmernost globe v višini 150 %. Čeprav je treba po mojem mnenju večino trditev zavrniti (oddelek 1), menim, da je treba glede na rezultat, ki ga predlagam v zvezi s prvim očitkom Komisije, sprejeti trditev, ki se nanaša na nesorazmernost zastaralnega roka (oddelek 2).

[85] Odločba Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje gospodarsko in upravno sodišče), prvi senat, z dne 14. februarja 2019 (R. G. 529/2016).

[86] Ugotavljam, da obstaja dvom o številu primerov, v katerih je bila uporabljena sankcija v višini 150 %. Španska vlada je namreč v stališču enkrat omenila 108 primerov, drugič pa 129.

[87] Šlo naj bi za člen 191(4) LFG.

[88] Španska vlada napotuje na člen 305 Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (sistemski zakon o kazenskem zakoniku) z dne 23. novembra 1995 (BOE št. 281 z dne 24. novembra 1995).

[89] V skladu s to določbo „[i]sto dejanje ali ista opustitev, ki jo je treba uporabiti kot merilo za stopnjevanje prekrška ali kot okoliščino, ki določa opredelitev prekrška kot resnega ali zelo resnega, ne more biti sankcionirano kot neodvisen prekršek“.

[90] Čeprav so zaradi neharmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij države članice pristojne, da izberejo sankcije, ki se jim zdijo primerne, morajo vseeno svojo pristojnost izvajati ob upoštevanju zlasti načela sorazmernosti. Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, točka 67 in navedena sodna praksa).

1) Trditve Komisije, razen trditve o nesorazmernosti zastaralnega roka

132. Trditve, ki jih Komisija navaja v zvezi s tem, se večinoma nanašajo na naravo in obseg globe, vendar jim španska vlada oporeka. Za presojo teh trditev (točka (ii)) je treba torej najprej opredeliti ti dve točki (točka (i)).

i) Narava in obseg globe

133. Najprej, v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, se mi zdi očitno, da se z globo v višini 150 % ne sankcionira neizpolnitev preproste formalne obveznosti, ampak neizpolnitev materialne obveznosti. Kot namreč ugotavlja španska vlada, česar Komisija poleg tega ne izpodbija, naložitev te globe predpostavlja uporabo člena 39(2) zakona o dohodnini in pravilo iz člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, kar pomeni, da ima davčni zavezanec v tujini premoženje, za katero ni plačal davka, ki bi ga moral. V zvezi s tem poudarjam, da se globa v višini 150 %, kot je določeno v prvi dodatni določbi zakona št. 7/2012, izračuna na podlagi zneska dolgovanega davka in je torej neposredno povezana z materialno obveznostjo plačila davka. Poleg tega se neizpolnitev formalne obveznosti v zvezi z obrazcem 720 sankcionira z drugimi sredstvi, in sicer s pavšalnimi globami, ki so predmet tretjega očitka Komisije. [91]

134. Poleg tega menim, da na podlagi trditev Komisije ni mogoče zavrniti pojasnila španske vlade, v skladu s katerim mora davčna uprava, da bi naložila globo, tudi dokazati krivdo davčnega zavezanca. Zlasti dejstvo, da dodatni določbi zakona št. 7/2012 sami ne vsebujeta izrecnega pravila o krivdi, nikakor ne pomeni, da se tako pravilo ne uporablja, saj je jasno določeno v zakonodaji, kot dokazuje španska vlada. Komisija torej ni predložila zahtevanega dokaza, da bi bila globa v primeru neizpolnitve obveznosti, povezanih z obrazcem 720, naložena samodejno. Iz tega izhaja tudi, da Komisija ni predložila dokaza, da se ravnanje davčnega zavezanca ne upošteva za naložitev globe in da gre za neizpodbojno domnevo davčne goljufije.

135. Nazadnje, v zvezi z zatrjevano neprilagodljivostjo globe se stranki ne strinjata glede, prvič, možnosti poravnati dolg, kot je opisana v davčnem stališču z dne 6. junija 2017, in drugič, vprašanja kumulacije sankcij. [92]

136. Glede prve točke je treba ugotoviti, da prva dodatna določba zakona št. 7/2012 glede na njeno besedilo fiksno določa globo v višini 150 %. Španska vlada pa je pojasnila, da je kljub temu besedilu možnost obrnjene davčne obveznosti na splošno določena v členu 27 in členu 179(3) LFG, ki se uporabljata tudi za obrazec 720 od njegove uvedbe. Ob upoštevanju teh določb, ki imata zakonsko moč, se mi ne zdi pomembno, da je davčno stališče začelo veljati po roku, določenem v obrazloženem mnenju. [93] Po mojem mnenju Komisija ni predložila drugih dokazov, na podlagi katerih bi bilo mogoče zavrniti to pojasnilo. Zlasti dejstvo, da se glede na informacije, ki jih je zagotovila Komisija, „lahko v nekaterih primerih zgodi“, da se globa v višini 150 % uporabi za imetnika premoženja in pravic v tujini zgolj zato, ker ni mogel dokazati, da je ustrezno in pravočasno plačal davek od ustreznih dohodkov, ne zadostuje za dokaz, zahtevan v zgoraj navedeni sodni praksi. [94]

[91] Glej v zvezi s tem točki 144 in 145 teh sklepnih predlogov.

[92] Nasprotno pa ni sporno, da podatki, ki jih ima na voljo uprava, ne bodo upoštevani.

[93] Kot je bilo pojasnjeno v opombi 50 teh sklepnih predlogov, je treba obstoj neizpolnitve obveznosti presojati glede na to, kakšno je bilo stanje v državi članici ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju. Pojasniti moram, da po mojem razumevanju ne gre za možnost, ki izhaja iz diskrecijske pravice uprave.

[94] Glej sodno prakso, navedeno v točkah 71 in 109 teh sklepnih predlogov.

137. Glede kumulacije sankcij podobno menim, da Komisija ni predložila dokaza, na podlagi katerega bi bilo mogoče zavrniti pojasnila španske vlade, v skladu s katerimi iz člena 108 LFG izhaja, da je formalna kršitev vključena v materialno kršitev.

ii) Sorazmernost globe

138. Iz tega pojasnila obsega in narave globe torej sledi, da Komisija ni predložila dokaza, da bo globa v višini 150 % naložena samodejno in neprilagodljivo. Ostajajo pa položaji, v katerih bo globa v višini 150 % naložena, ker je davčni zavezanec kriv prikrivanja premoženja. Vendar se mi tako velika globa ne zdi nesorazmerna.

139. Na eni strani namreč globe v višini 150 %, ker se ta naloži za sankcioniranje sistematičnega prikrivanja premoženja, ni mogoče primerjati z nižjimi zvišanji, na katera se sklicuje Komisija in ki se uporabljajo v primeru prepoznega plačila. Nasprotno in po zgledu španske vlade menim, da je globo v višini 150 % ustrezneje primerjati z globami iz določb španskega prava, s katerimi se sankcionira ponavljajoče in sistematično prikrivanje premoženja v notranjih položajih ter ki po mnenju te vlade določajo globe, ki lahko dosežejo 150 %. Ker Komisija ni navedla nobene trditve, na podlagi katere bi bilo mogoče zavrniti to primerjavo, ni predložila dokaza, da je sankcija, naložena v primeru prikritega premoženja v tujini, hujša od sankcij, ki se uporabljajo v notranjih primerih.

140. Na drugi strani me druge trditve Komisije ne prepričajo. Zlasti dejstvo, da se z uporabo globe v višini 150 % podatki, ki jih ima na voljo davčna uprava, ne upoštevajo, se mi samo po sebi ne zdi nesorazmerno. Z globo se namreč sankcionira ravnanje davčnega zavezanca, in sicer sistematično prikrivanje premoženja, in v zvezi s tem je, kot sem pojasnil zgoraj, izračunana le na podlagi zneska dolgovanega davka. V istem smislu se mi to, da bi bila globa naložena hkrati z izterjavo davka, ne zdi nesorazmerno, ker gre za zneska različne narave. Samo globa je sankcija, ki bo izračunana prav na podlagi zneska dolgovanega davka.

2) Trditev o popolnem neobstoju zastaranja

141. Ena od trditev Komisije, s katero želi dokazati samodejnost globe, se nanaša na to, da se globa uporablja brez razlikovanja za vse neprijavljeno premoženje in pravice, ne da bi se upošteval datum pridobitve premoženja. To trditev razumem tako, da gre za posledico trditve, ki jo je Komisija navedla v okviru prvega očitka, ker meni, da je izterjava davkov nesorazmerna zaradi popolnega neobstoja zastaranja, je tudi globa, ki je naložena za sankcioniranje neplačila davka, nesorazmerna.

142. Glede tega se strinjam z razlogovanjem Komisije. Ker menim, da je nesorazmerno to, da lahko davčna uprava v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o novih bančnih računih opravi dodatno odmero davka iz naslova davčnega dolga, ki izhaja iz tega, neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja, torej posledično menim tudi, da je uporaba globe v tem položaju nesorazmerna.

143. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj delno sprejme drugi očitek, ker Kraljevina Španija s tem, da se lahko naloži sorazmerna globa v višini 150 % v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o novih bančnih računih neodvisno od datuma pridobitve zadevnega premoženja, ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.

3. Pavšalne globe (tretji očitek)

144. Komisija s tretjim očitkom trdi, da to, da se „[v] primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720 nal[ožijo] pavšalne globe, ki so višje od sankcij, določenih v splošnem sistemu sankcij za podobne prekrške“, pomeni nesorazmerno omejitev.

a) Zadevna zakonodaja

145. Ta očitek se nanaša na pavšalne globe, določene v osemnajsti dodatni določbi, odstavek 2, LFG. Ta člen določa sistem prekrškov in sankcij v zvezi z neizpolnitvijo obveznosti, povezanih z obrazcem 720. V skladu s to določbo se za „zelo resna“ davčna prekrška štejeta predložitev podatkov z obrazca 720 po izteku roka in vključitev nepopolnih, nepravilnih ali napačnih podatkov. Predvidene sankcije so hujše, prvič, v primeru nepopolnih, nepravilnih ali napačnih podatkov, in drugič, v primeru, ko podatek sploh ni bil prijavljen, kot pa, tretjič, v primeru predložitev po izteku roka. Za prvi kategoriji se tako uporablja pavšalna globa v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom/premoženjem, nepremičnino/itd., pri čemer je najnižja globa 10.000 EUR. V primeru predložitve po izteku roka brez predhodne zahteve davčne uprave je določena globa v višini 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom/premoženjem, nepremičnino/itd., pri čemer je najnižja globa 1500 EUR.

b) Trditve strank

1) Trditve Komisije

146. Komisija meni, da čeprav se priznava, da lastništvo premoženja zunaj nacionalnega ozemlja lahko zahteva uporabo posebnih glob zaradi neizpolnitve ustrezne obveznosti posredovanja podatkov, bi se morali upoštevati vsaj podatki o premoženju v tujini, ki jih ima na voljo davčna uprava. Edino merilo, ki se uporablja za določitev zneska pavšalnih glob, pa je število podatkov ali sklopov podatkov o zadevnem premoženju.

147. Vsekakor naj bi primerjava med notranjimi položaji in primeri, v katerih so se v okviru določb o obrazcu 720 uporabile pavšalne globe, pokazala, da so zadevne globe nesorazmerne. Iz te primerjave naj bi izhajalo, da so pavšalne globe, ki veljajo posebej za obrazec 720, 15-, 50- ali 66-krat višje od glob, ki se uporabljajo v notranjih položajih.

148. Natančneje, Komisija ugotavlja, da je davčna obveznost predložitve obrazca 720 informativne narave in jo je treba opredeliti kot formalno obveznost, ker predložitev tega obrazca ne omogoča ne določitve ne odmere niti najmanjšega davčnega dolga, iz česar je mogoče sklepati, da nepredložitev tega obrazca davčni upravi ne povzroči neposredne gospodarske škode. Ta obveznost naj bi imela tudi obliko splošne obveznosti (ki ne izhaja iz posamezne zahteve), ki je naslovljena na davčnega zavezanca, ki mora predložiti obrazec (in ne na tretjo osebo). Za opredelitev vzporednega sistema sankcij, ki se uporabljajo v notranjih položajih,[95] naj bi bilo treba upoštevati naslednje štiri primere.

[95] Komisija meni, ker špansko pravo ne določa obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v Španiji, ni mogoče presoditi nesorazmernosti ukrepa zgolj z določitvijo, kakšna sankcija bi se naložila, če na podlagi zakonodaje o predložitvi obrazca 720 ne bi bil vzpostavljen poseben vzporedni sistem sankcij.

i) Nepredložitev prijave

149. Za primerjavo sankcij, naloženih v primeru neizpolnitve te obveznosti, s sankcijami, ki bi bile naložene za podoben prekršek na notranji ravni, naj bi bilo treba upoštevati ravnanje, na katero se nanaša člen 198(1), prvi, drugi in tretji pododstavek, LFG. Ta določba, ki naj bi nepredložitev davčne napovedi v predpisanem roku opredeljevala kot manjši prekršek, naj bi ta prekršek sankcionirala s pavšalno globo v višini 200 EUR. Obrazec 720 (osemnajsta dodatna določba, odstavek 2, LFG) naj bi v tem primeru določal globo v višini 5000 EUR za posamezen podatek, pri čemer je najnižja globa določena na 10.000 EUR, in ta najnižji znesek naj bi bil 50-krat višji od zneska, določenega za kršitev iz člena 198(1) LFG.

ii) Prepozna predložitev prijave brez predhodne zahteve davčnih organov

150. Če bi bil obrazec 720 predložen po izteku zakonsko določenega roka, vendar preden bi davčna uprava od davčnega zavezanca to zahtevala, naj bi šlo za predložitev na lastno pobudo, vendar po izteku roka. Tudi v tem primeru naj davčna uprava ne bi imela nobene neposredne gospodarske škode. Podoben prekršek na notranji ravni naj bi bil opredeljen v členu 198(2) LFG. V skladu s to določbo naj bi bile sankcija ter najnižje in najvišje meje, če bi bila prijava predložena po izteku roka brez predhodne zahteve davčne uprave, enake polovici sankcije in mej, določenih v členu 198(1) LFG, in sicer pavšalni globi v višini 100 EUR. Ker osemnajsta dodatna določba, odstavek 2, LFG določa sankcijo, ki zajema globo v višini 100 EUR za posamezen podatek, z najnižjim zneskom 1500 EUR, naj bi bil najnižji znesek 15-krat višji od zneska sankcije, določene v členu 198(2) LFG.

iii) Predložitev napovedi z nepopolnimi, nepravilnimi ali napačnimi podatki, vendar popravljene po izteku roka na lastno pobudo, brez predhodne zahteve davčnih organov

151. Ta primer se nanaša na predložitev napovedi v rokih, vendar v nepopolni ali nepravilni obliki ali z napačnimi podatki. Vendar naj bi davčni zavezanec v tem primeru te podatke popravil, preden bi to od njega zahtevala davčna uprava (samopopravek, vendar po izteku roka). Člen 198(2) LFG naj bi se po analogiji uporabljal tudi za ta primer, ker ga je mogoče enačiti s primerom predložitve pravilne napovedi po izteku roka. Globa naj bi torej v tem primeru bila pavšalni znesek 100 EUR. Odstavek 2 osemnajste dodatne določbe LFG v primeru predložitve obrazca 720 prav tako določa globo v višini 100 EUR za posamezen podatek, z najnižjim zneskom 1500 EUR, torej naj bi šlo za sankcijo v znesku, ki je 15-krat višji od zneska kazni iz člena 198(2) LFG.

iv) Predložitev obrazca 720 z nepopolnimi, nepravilnimi ali napačnimi podatki

152. Glede predložitve napovedi v rokih, vendar z nepopolnimi, nepravilnimi ali napačnimi podatki, ne da bi jih davčni zavezanec popravil, naj bi bil podoben prekršek na notranji ravni določen v členu 199(1) LFG. Ta določba naj bi kot prekršek opredeljevala predložitev napovedi z nepopolnimi, nepravilnimi ali napačnimi podatki, globa iz tega člena pa naj bi bila pavšalni znesek 150 EUR. Na podlagi pravil, ki urejajo obrazec 720, globa znaša 5000 EUR za posamezen podatek, z najnižjim zneskom 10.000 EUR, znesek te kazni pa naj bi bil torej vsaj 66,66-krat višji od zneska sankcije, naložene na podlagi člena 199(2) LFG.

2) Trditve španske vlade

153. Španska vlada trdi, da sankcije, ki jih je Komisija uporabila za primerjavo, niso ustrezne, saj ne gre za primerljive primere. V zvezi s tem poudarja tri glavne značilnosti prekrška, ki izhaja iz neizpolnitve obveznosti, povezanih z obrazcem 720. Najprej, obrazec 720 naj bi bil informativna davčna napoved. Dalje, ustrezal naj bi prijavi denarnih podatkov. Nazadnje, nanašal naj bi se na napoved, ki jo predloži davčni zavezanec, na katerega se zadevni podatki nanašajo.

154. Najustreznejša primerjava naj bi bila prijava povezanih transakcij, ker naj bi bile zgornje tri značilnosti izpolnjene za obe globi: šlo naj bi za obveznosti posredovanja podatkov, nanašale naj bi se na denarne vrednosti in šlo naj bi za napovedi, ki jih predloži sam davčni zavezanec, in ne tretja oseba.

155. V zvezi s povezanimi transakcijami ta vlada poudarja, da mora davčni zavezanec zabeležiti in shraniti nekatere podatke o transakcijah, ki jih opravi s povezanimi osebami ali subjekti. V primeru neizpolnitve te obveznosti člen 18(13) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da obstaja davčni prekršek, če se ti podatki ne predložijo ali če se predložijo v nepopolni ali nepravilni obliki ali če vsebujejo napačne podatke v zvezi s temi povezanimi transakcijami. Ta člen 18(13) v točki 1 določa sankcijo, ki se uporabi v primeru, ko ni treba opraviti popravkov ocene, to je, kadar davčni upravi ni povzročena nobena gospodarska škoda, saj to ne vpliva na znesek davka, točka 2 te določbe pa ureja sankcijo, ki se uporabi, kadar je treba opraviti popravke ocene. Zato enako kot zakonodaja o obrazcu 720 člen 18(13), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa prekršek v zvezi z obveznostjo posredovanja podatkov – ki ne povzroči gospodarske škode – ki je lahko denarne narave in bremeni davčnega zavezanca, na katerega se zadevni podatki nanašajo. Za to vrsto prekrškov so sankcije pavšalna globa v višini 1000 EUR za vsak podatek in 10.000 EUR za posamezen sklop podatkov, ki so opuščeni, nepravilni ali napačni.

156. Nazadnje, po mnenju španske vlade se raven podatkov, ki izvirajo od tretjih oseb in ki jih ima na voljo uprava, ne bi smela upoštevati, saj se s pavšalnimi globami sankcionira le ravnanje davčnega zavezanca.

c) Presoja

157. Glede narave pavšalnih glob ugotavljam, da se stranki strinjata o tem, da obveznost predložitve obrazca 720 pomeni formalno obveznost, katere neizpolnitev davčni upravi ne povzroči nobene neposredne gospodarske škode in ki ima obliko splošne obveznosti, ki je neposredno naslovljena na davčnega zavezanca.

158. Ob upoštevanju tega pojasnila se mi pavšalne globe zdijo nesorazmerne iz razlogov, ki jih navaja Komisija.

159. Glede vprašanja, ali je treba pavšalne globe, naložene v primeru neizpolnitve obveznosti, povezanih z obrazcem 720, primerjati z globami, določenimi v členih 198 in 199 LFG, ali z globami za povezane transakcije, se namreč strinjam s stališčem Komisije. Povezane transakcije so namreč posebne transakcije in torej niso splošne. Poleg tega ugotavljam, da se osemnajsta dodatna določba, odstavek 2, LFG neposredno sklicuje na člena 198 in 199 LFG, ker določa, da se pavšalne globe ne kumulirajo z globami, določenimi v navedenih členih. Zaradi tega sklicevanja menim, da bi se, če v osemnajsti dodatni določbi, odstavek 2, LFG ne bi bile določene posebne sankcije, uporabljale sankcije iz členov 198 in 199 LFG.

160. V zvezi s tem ugotavljam, da so – kot Komisija opozarja v točkah od 147 do 152 teh sklepnih predlogov, česar španska vlada ne izpodbija – globe, naložene v primeru neizpolnitve obveznosti, povezanih z obrazcem 720, 15-, 50- in 66-krat višje od glob, ki se uporabljajo v notranjih položajih. Čeprav imajo države članice diskrecijsko pravico pri določitvi ustreznih sankcij,[96] vseeno menim, da so sporne globe tako visoke, da se zdijo nesorazmerne, ne da bi bilo treba tu razlikovati med različnimi kategorijami premoženja. Če se mi torej zdi očitno, da so globe, naložene za kategorijo novih bančnih računov, nesorazmerne, ker španska davčna uprava že ima take podatke,[97] menim, da je treba ob upoštevanju zelo visokih glob in dejstva, da se z globami sankcionira le neizpolnitev formalne obveznosti, enako sklepati tudi za druge kategorije premoženja.

161. Nazadnje, ugotavljam, da to, da se te globe glede na informacije španske vlade lahko zmanjšajo na podlagi načela sorazmernosti, ne more pripeljati do nasprotnega rezultata. Ugotoviti je treba, da možnost, ki izhaja iz diskrecijske pravice uprave, ne zadostuje, da se odpravi neizpolnitev obveznosti, ki izhaja iz osemnajste dodatne določbe, odstavek 2, LFG.[98]

162. Iz navedenega izhaja, da je treba tretji tožbeni razlog sprejeti v celoti.

F. Stroški

163. Na podlagi člena 138(3) Poslovnika Sodišča nosi vsaka stranka, če vsaka uspe samo deloma, svoje stroške, razen če Sodišče, če se zdi to glede na okoliščine v zadevi upravičeno, ne odloči, da ena od strank poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke.

164. V obravnavani zadevi je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov. Ker Kraljevina Španija ni uspela glede tretjega očitka in delno glede prvega in drugega očitka Komisije, menim, da je treba Kraljevini Španiji naložiti polovico stroškov, ki jih je priglasila Komisija.

V. Predlog

165. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru s tem, da:

   – je določila, da neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o novih bančnih računih v tujini ali prepozna predložitev obrazca 720 povzroči, da se to premoženje opredeli kot neizkazan kapitalski dobiček, ne glede na datum pridobitve zadevnega premoženja;

   – je naložila sorazmerno globo v višini 150 % v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o novih bančnih računih v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720 ne glede na datum pridobitve tega premoženja;

[96] Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, točka 67 in navedena sodna praksa).

[97] Glej mojo ugotovitev v zvezi s prvim očitkom. Pojasniti moram, da se v nasprotju s sorazmerno globo v višini 150 % s pavšalnimi globami neposredno sankcionira to, da podatki, zahtevani z obrazcem 720, niso bili predloženi. To, da se ti podatki ne upoštevajo, se mi torej v zvezi s tem zdi nesorazmerno.

[98] Sodba z dne 2. avgusta 1993, Komisija/Francija (C-276/91, EU:C:1993:336, točka 25 in navedena sodna praksa).

– je za primer neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve obrazca 720 naložila pavšalne globe, ki so višje od sankcij, določenih v splošnem sistemu sankcij za podobne prekrške.

2. V preostalem se tožba zavrne.

3. Kraljevina Španija nosi polovico stroškov, ki jih je priglasila Evropska komisija.