HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. július 15.[1]

C-788/19. sz. ügy

Európai Bizottság
kontra

Spanyol Királyság

„Tagállami kötelezettségszegés – Az Európai Unió és az Európai Gazdasági Térség (EGT) más tagállamaiban található vagyoni eszközökre vonatkozó bevallás – Mulasztás – Aránytalan szankciók – 720-as nyomtatvány – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – Az EGT-megállapodás 40. cikke – Arányosság – Elévülési idő – 2011/16/EU irányelv – 2014/107/EU irányelv – Kölcsönös segítségnyújtás – Automatikus információcsere”

I. Bevezetés

1. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset a Spanyol Királyság által a Spanyolország területén kívül található vagyoni eszközöket érintő adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelem jegyében 2012-ben bevezetett adójogi szabályozásra vonatkozik. E szabályozás egyrészt a spanyolországi illetőségű személyek azon kötelezettségét foglalja magában, hogy bizonyos, külföldön található vagyontárgyaikat és vagyoni jogaikat jelentsék be (e kötelezettség Spanyolországban a „720-as nyomtatvány” útján teljesítendő), másrészt pedig e kötelezettség be nem tartásához több következményt is fűz. E következmények először is a vagyoni eszközök nem igazolt vagyongyarapodásnak való minősítése és azoknak – a szerzésük időpontjától független – beszámítása az általános adóalapba, másodszor 150%-os mértékű értékarányos bírság kiszabása, valamint harmadszor átalánybírságok kiszabása.

2. Az Európai Bizottság úgy véli, hogy e három következmény és ezek végrehajtási szabályai olyan aránytalan korlátozásoknak minősülnek, amelyek sértik az EUMSZ-ben és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban előírt mozgásszabadságokat, különösen a tőke szabad mozgását (EUMSZ 63. cikk és az EGT-Megállapodás 40. cikke). A Bizottság szerint az aránytalan jelleg többek között abban áll, hogy a három következmény nagyon súlyos szankcióval sújtja az adóalany adatszolgáltatási kötelezettségének nemteljesítését, anélkül, hogy figyelembe venné, hogy a spanyol adóhatóság a 2014/107/EU irányelvvel[2] módosított 2011/16/EU irányelv[3] (a továbbiakban: 2011/16 irányelv) által az adózás területén bevezetett automatikus

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] A 2011/16 irányelv módosításáról szóló, 2014. december 9-i 2014/107/EU tanácsi irányelv (HL 2014. L 359., 1. o.).

[3] Az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.).

információcsere-rendszer alapján már rendelkezik vagy rendelkezhet a szolgáltatni kért információkkal. A Bizottság a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresettel tehát annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Spanyol Királyság e három következmény előírásával nem teljesítette – a többek között – az EUMSZ 63. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

3. Elemzésem végén azt fogom javasolni a Bíróságnak, hogy részben adjon helyt a keresetnek.

II. A spanyol jog

4. A legfontosabb szóban forgó törvény a 2012. október 29-i 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 (az adó- és költségvetési szabályok módosításáról, valamint a pénzügyi szabályoknak a csalás megelőzésével és leküzdésével szembeni fellépés megerősítése érdekében történő kiigazításáról szóló 7/2012. sz. törvény; a továbbiakban: 7/2012. sz. törvény). E törvény vezette be a 720-as nyomtatvány rendszerét, többek között számos, adózásra vonatkozó törvény módosításával. Közelebbről, a 720-as nyomtatvány rendszerének különböző elemeit a következő szakaszokban idézett törvények írják elő, ezek: az adatszolgáltatási kötelezettség (1. szakasz), és a jelen indítvány bevezetőjében említett három vitatott következmény először is a vagyoni eszközök igazolatlan vagyongyarapodásnak minősítése és az általános adóalapba való beszámítása az érintett eszközök szerzési időpontjától függetlenül (2. és 3. szakasz),[4] másodszor 150%-os mértékű értékarányos bírság kiszabása (4. szakasz)[5] és harmadszor átalánybírságok kiszabása (1. szakasz).[6]

A. A 7/2012. sz. törvénnyel módosított, 2003. december 17-i Ley 58/2003 General Tributaria (az általános adótörvényről szóló, 2003. december 17-i 58/2003. sz. törvény; a továbbiakban: LFG)

5. Az LFG-nek a „Külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség” címet viselő, tizennyolcadik kiegészítő rendelkezés a következőket írja elő:

„(1) E törvény 29. és 93. cikkének megfelelően az adóalany rendeletben megállapított feltételek mellett az adóhatóság részére a következő információk szolgáltatására köteles:

a) A külföldön vezetett, banki vagy hitelintézeti tevékenységet folytató intézményeknél nyitott olyan számlára vonatkozó információk, amelynek az érdekelt a jogosultja vagy kedvezményezettje vagy amely tekintetében bármilyen jellegű meghatalmazása vagy rendelkezési joga van.

b) Bármely típusú jogalany társasági tőkéjét, saját tőkéjét, illetve vagyonát megtestesítő minden olyan részvényre, követelésre, értékpapírra vagy jogra, illetve saját eszköznek az átruházására vonatkozó információk, amelynek az érdekelt a jogosultja és amely külföldi letétben vagy külföldön található, továbbá azon élet-, illetve rokkantsági biztosítással, amelynek biztosítottja, valamint olyan élethosszig vagy határozott időre szóló járadékkal kapcsolatos

[4] E következmény képezi a Bizottság első kifogásának tárgyát.

[5] E szankció képezi a Bizottság második kifogásának tárgyát.

[6] E szankció képezi a Bizottság harmadik kifogásának tárgyát.

információk, amelynek készpénzes tőketranszfer eredményeként a kedvezményezettje, illetve azon ingó vagy ingatlan vagyonra vonatkozó információk, amelyet külföldi illetőségű jogalanytól szerzett.

c) A tulajdonában lévő külföldön található ingatlanokra és ezen ingatlanokon fennálló jogokra vonatkozó információk.

[…]

(2) A jogsértések és szankciók rendszere

Adójogi jogsértésnek minősül a jelen kiegészítő rendelkezésben rögzített tájékoztató bevallások előírt határidőn belüli benyújtásának elmulasztása, illetve annak keretében hiányos, pontatlan vagy hamis információk közlése.

Szintén adójogi jogsértésnek minősül, ha az említett bevallásokat nem elektronikus, informatikai vagy telematikai úton nyújtják be, amennyiben ezen eszközök használata kötelező.

A fent említett adójogi jogsértések különösen súlyosak, és a következő szabályok szerint büntetendők:

a) A külföldi hitelintézeteknél vezetett számlák bejelentésére vonatkozó kötelezettség megsértése 5000 euró összegű átalánybírsággal sújtható egy adott számlával kapcsolatos minden egyes olyan adat vagy adatcsoport után, amelynek a bevallásban szerepelnie kellett volna, illetve minden hiányosan, pontatlanul vagy hamisan szolgáltatott adat után azzal, hogy a minimálisan kiszabható bírság összege 10 000 euró.

   A bírság mértéke egy adott számlával kapcsolatos minden egyes adat vagy adatcsoport után 100 euró, de legalább 1500 euró, amennyiben a bevallást határidőn túl nyújtották be, anélkül, hogy az adóhatóság előzetes felszólítására sor került volna. Ugyanez a szankció vonatkozik arra az esetre is, ha a bevallást nem elektronikus, informatikai vagy telematikai úton nyújtják be, amennyiben ezen eszközök használata kötelező.

b) A külföldön letétbe helyezett, kezelt vagy szerzett részvények, követelések, értékpapírok, jogok, biztosítások és járadékok bejelentésére vonatkozó kötelezettség megsértése 5000 euró összegű átalánybírsággal sújtható kategóriától függően, az egyes vagyoni elemekkel kapcsolatos minden egyes olyan adat vagy adatcsoport után, amelynek a bevallásban szerepelnie kellett volna, illetve minden hiányosan, pontatlanul vagy hamisan szolgáltatott adat után azzal, hogy a minimálisan kiszabható bírság összege 10 000 euró.

   A bírság mértéke kategóriától függően az egyes vagyoni elemekkel kapcsolatos minden egyes adat vagy adatcsoport után 100 euró, de legalább 1500 euró, amennyiben a bevallást határidőn túl nyújtották be, anélkül, hogy az adóhatóság előzetes felszólítására sor került volna. Ugyanez a szankció vonatkozik arra az esetre is, ha a bevallást nem elektronikus, informatikai vagy telematikai úton nyújtják be, amennyiben ezen eszközök használata kötelező.

c) A külföldön található ingatlanok és ezen ingatlanokon fennálló jogok bejelentésére vonatkozó kötelezettség megsértése 5000 euró összegű átalányösszegű bírsággal sújtható egy adott ingatlannal vagy az ingatlanon fennálló adott joggal kapcsolatos minden egyes adat vagy adatcsoport után, amelynek a bevallásban szerepelnie kellett volna, illetve minden hiányosan, pontatlanul vagy hamisan szolgáltatott adat után azzal, hogy a minimálisan kiszabható bírság összege 10 000 euró.

A bírság mértéke egy adott ingatlannal vagy az ingatlanon fennálló adott joggal kapcsolatos minden egyes adat vagy adatcsoport után 100 euró, de legalább 1500 euró, amennyiben a bevallást határidőn túl nyújtották be, anélkül, hogy az adóhatóság előzetes felszólítására sor került volna. Ugyanez a szankció vonatkozik arra az esetre is, ha a bevallást nem elektronikus, informatikai vagy telematikai úton nyújtják be, amennyiben ezen eszközök használata kötelező.

A jelen kiegészítő rendelkezés által szabályozott jogsértések és szankciók nem alkalmazhatók halmazatban a jelen törvény 198. és 199. cikkében előírt jogsértésekkel és szankciókkal.

(3) Az egyes adókra vonatkozó törvények külön következményeket írhatnak elő a jelen kiegészítő rendelkezésben előírt adatszolgáltatási kötelezettség megsértésének esetére.”

B. A 7/2012. sz. törvénnyel módosított, 2006. november 28-i 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 (a természetes személyek jövedelemadójáról és a társasági adóról, a külföldiek jövedelméről és a vagyonadóról szóló törvények részleges módosításáról szóló, 35/2006. sz. törvény; a továbbiakban: a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény)

6. A természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvénynek a „Nem igazolt vagyongyarapodás” című 39. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Nem igazolt vagyongyarapodásnak minősül az a vagyontárgy, illetve jog, amelynek birtoklása, bevallása vagy szerzése nem áll összhangban az adóalany által bevallott jövedelemmel vagy tőkével, továbbá a nem létező tartozásnak a jelen adóra vagy a vagyonadóra vonatkozó bevallásba, illetve a könyvelésbe vagy hivatalos nyilvántartásba történő belefoglalása.

A nem igazolt vagyongyarapodást azon adózási időszak általános adóalapjába kell beszámítani, amelynek során e gyarapodásra fény derült, kivéve, ha az adóalany bizonyítja, hogy a szóban forgó vagyoni jogok vagy vagyontárgyak tulajdonjogának szerzése óta eltelt az elévülési idő.

(2) Mindenesetre az olyan vagyontárgyak vagy vagyoni jogok birtoklását, bevallását vagy szerzését, amelyekre vonatkozóan [az LFG] tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésében foglalt adatszolgáltatási kötelezettségnek az előírt határidőn belül nem tettek eleget, nem igazolt vagyongyarapodásként kell kezelni, és be kell számítani a legkorábbi még nem elévült és még kiigazítható adóév általános adóalapjába.

A jelen bekezdésben foglalt rendelkezések azonban nem alkalmazandók, ha az adóalany bizonyítja, hogy a tulajdonában álló vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat bevallott jövedelemből, vagy olyan adóévek során elért jövedelemből szerezte, amelyekben ezen adó megfizetésére nem volt köteles.”

C. A 7/2012. sz. törvénnyel módosított, 2014. november 27-i ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (a társasági adóról szóló 27/2014. sz. törvény; a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény)

7. E törvény „Nem könyvelt vagy nem igazolt vagyontárgyak és vagyoni jogok” című 121. cikkének (1)–(6) bekezdése értelmében:

„(1) Az adóalany tulajdonában álló és a könyvelésében nem szereplő vagyoni elemekről vélelmezni kell, hogy azokat nem bevallott jövedelemből szerezte.

Ez a vélelem a szerzési érték részleges eltitkolása esetén is fennáll.

(2) Az adóalany könyvelésében nem szereplő, ám birtokában lévő vagyoni elemekről vélelmezni kell, hogy azok a tulajdonában állnak.

(3) A be nem jelentett jövedelem összegét egyenértékűnek kell vélelmezni a könyvelésben nem szereplő vagyontárgyaknak, illetve vagyoni jogoknak a szerzés finanszírozásához ténylegesen felhasznált és szintén nem könyvelt tartozások összegével csökkentett szerzési értékével. A nettó összeg semmiképpen nem lehet negatív.

A szerzési érték összegét a vonatkozó igazoló dokumentumok alapján, vagy ha ez nem lehetséges, [az LFG-ben] előírt értékelési szabályok alapján kell ellenőrizni.

(4) Be nem jelentett jövedelemre vonatkozó vélelem akkor áll fenn, ha az adóalany könyvelésében nem létező tartozások szerepelnek.

(5) A fent hivatkozott vélelmek alapján megállapított jövedelmek összegét a legkorábbi nem elévült adóévhez kell hozzákapcsolni, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy az egy vagy több másik adóévhez kapcsolódik.

(6) Mindenesetre azokat a vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat, amelyekre vonatkozóan az [LFG] tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésében foglalt adatszolgáltatási kötelezettségnek az előírt határidőn belül nem tettek eleget, be nem vallott jövedelemből szerzettnek kell kezelni, és a legkorábbi még nem elévült és még kiigazítható adóévhez kell hozzákapcsolni.

A jelen bekezdésben foglalt rendelkezések azonban nem alkalmazandók, ha az adóalany bizonyítja, hogy a tulajdonában álló vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat bevallott jövedelemből, vagy olyan adóévek során elért jövedelemből szerezte, amelyekben a jelen adó megfizetésére nem volt köteles.”

D. A 7/2012. sz. törvény

8. E törvénynek „A nem igazolt vagyongyarapodás és vélelmezett jövedelemszerzés esetén alkalmazandó szankciórendszer” című első kiegészítő rendelkezése a következőképpen rendelkezik:

„A természetes személyek jövedelemadójáról, valamint a társasági adóról, a külföldiek jövedelemadójáról és a vagyonadóról szóló törvények részleges módosításáról szóló 2006. november 28-i 35/2006. sz. törvény 39. cikke (2) bekezdésének, továbbá a 2004. március 5-i 4/2004. sz. királyi törvényerejű rendelettel jóváhagyott társasági adóról szóló törvény egységes

szerkezetbe foglalt változatának 134. cikke (6) bekezdésének alkalmazása határozza meg azt az adójogi jogsértést, amelyet különösen súlyosnak kell tekinteni, és a szankció összegének 150%-át kitevő bírsággal kell büntetni.

A szankciót az előző bekezdésben említett cikkek alkalmazásából eredő teljes összeg után kell megállapítani. […].”

III. A pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

9. 2015. november 20-i felszólító levelében a Bizottság felhívta a spanyol hatóságok figyelmét arra, hogy a külföldön található vagyontárgyaknak és vagyoni jogoknak a 720-as nyomtatványon történő bejelentésére vonatkozó kötelezettséghez kapcsolódó egyes szempontok esetlegesen összeegyeztethetetlenek az uniós joggal. A Bizottság elemzése szerint e kötelezettség megsértésének következményei és az ahhoz kapcsolt szankciórendszer aránytalannak tűnt a spanyol szabályozás által követett célokhoz képest.

10. A spanyol hatóságok 2016. február 29-i válaszát követően, amelyben vitatták e törvénynek az uniós joggal való bármiféle összeegyeztethetetlenségét, a Bizottság 2017. február 15-én indokolással ellátott véleményt adott ki, amelyben lényegében fenntartotta a 2015. november 20-i levelében kifejtett álláspontját.

11. A spanyol hatóságok 2017. április 12-i és 2019. május 31-i levelükben válaszoltak ezen indokolással ellátott véleményre.

12. Mivel e válaszok nem győzték meg a Bizottságot, 2019. október 23-án az EUMSZ 258. cikk alapján benyújtotta a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet, és azt kéri, hogy a Bíróság:

– állapítsa meg, hogy a Spanyol Királyság nem teljesítette az EUMSZ 21., EUMSZ 45., EUMSZ 49., EUMSZ 56. és EUMSZ 63. cikkből, valamint az EGT-Megállapodás 28., 31., 36. és 40. cikkéből eredő kötelezettségeit azáltal, hogy

  – előírja, hogy a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása e vagyoni eszközök nem igazolt vagyongyarapodáskénti minősítését eredményezi, anélkül hogy elévülésre hivatkozni lehetne;

  – 150%-os mértékű értékarányos bírságot szab ki automatikusan a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetén;

  – a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetére a hasonló jogsértésekre alkalmazandó általános szankciórendszerben előírtnál súlyosabb átalánybírságokat szab ki, továbbá

– a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére.

13. A Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság:

– utasítsa el a keresetet, és

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

14. Nem tartottak tárgyalást, de a két fél válaszolt a Bíróság 2020. december 8-i írásbeli kérdéseire.

IV. Elemzés

A. A 720-as nyomtatvánnyal kapcsolatos előzetes észrevételek

15. Amint azt a jelen indítvány bevezetésében jeleztem, a szóban forgó vitatott szabályozást azzal a céllal vezették be, hogy szigorúbb adóügyi ellenőrzés alá vessenek egy olyan helyzetet, amely az adócsalás és az adóelkerülés jelentős kockázatával jár. E tekintetben a Bizottság pontosította, hogy egyáltalán nem vitatja a Spanyol Királyság azon jogát, hogy a 720-as nyomtatványban előírt módon, a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozóan adatszolgáltatási kötelezettséget írjon elő. Azt is elismeri, hogy a 720-as nyomtatványban előírt kötelezettséget igazolhatja az adócsalás és az adóelkerülés, valamint a visszaélésszerű magatartások megelőzésének szükségessége, továbbá az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítása iránti igény. A Bizottság tehát kizárólag az e kötelezettség be nem tartásának esetére előírt következményeket vitatja, amelyeket aránytalannak tart.

16. Még ha a Bizottság nem is a 720-as nyomtatványban előírt adatszolgáltatási kötelezettséget, hanem az e kötelezettség nemteljesítésének, illetve késedelmes teljesítésének következményeit vitatja, véleményem szerint célszerű kitérni ezen adatszolgáltatási kötelezettség hatályának magyarázatára.

17. E kötelezettség a vagyontárgyak és vagyoni jogok három kategóriájára terjed ki: a pénzügyi szervezeteknél vezetett számlákra, a társasági törzstőkét megtestesítő értékpapírokra és egyéb, a szabályozás értelmében ilyenként minősülő vagyonelemekre, valamint az ingatlanokra.[7] A Bizottság által szolgáltatott információk szerint a szóban forgó vagyontárgyakat és vagyoni jogokat be kell jelenteni, ha az üzleti év végén (vagy annak során) az egyes kategóriák becsült értéke meghaladja az 50 000 eurót. A bevallást a következő években meg kell újítani, ha az adott kategóriába tartozó vagyontárgyak és vagyoni jogok értéke több, mint 20 000 euróval emelkedik. Az adatszolgáltatási kötelezettség alapján a vagyontárgyak és vagyoni jogok egyes kategóriáira vonatkozóan egy sor adatot kell szolgáltatni,[8] és a bevallást a tárgyidőszakot követő január 1-je és

[7] Lásd az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (1) bekezdését.

[8] A Bizottság által szolgáltatott információk szerint *a bankszámlák* esetében az adóalanynak öt adatot vagy adatcsoportot kell közölnie: a pénzügyi intézmény vagy bank nevét; a bankszámla azonosítóját; a bankszámla megnyitásának vagy megszüntetésének, illetve a bankszámla használatára vonatkozó engedély megadásának vagy visszavonásának időpontját; a számlának az adott év december 31-én fennálló egyenlegét, valamint az utolsó negyedévre vonatkozó átlagos egyenlegét. *Értékpapír vagy vagyoni jog* esetén az adóalanynak alapvetően a következő adatokat vagy adatcsoportokat kell bejelentenie: az értékpapírt kibocsátó intézmény vagy a hitelfelvevő nevét, illetve a jogviszony jellegét; az adott év december 31-i állapota szerint az értékpapírok (részvények vagy kötvények) vagy vagyoni jogok – a részvények vagy értékpapírok számának és kategóriájának megjelölésével – egyenlegét, valamint azok névértékét. Az *életbiztosítások és a határozott időre vagy élethosszig szóló járadékok* esetében az adóalanynak alapvetően a következő adatokat vagy adatcsoportokat kell bejelentenie: a biztosító társaság nevét és székhelyét, az adott év december 31-én hatályos biztosítási szerződés vagy határozott időre, illetve élethosszig szóló járadékokra vonatkozó szerződés azonosítóját; a biztosítási szerződések esetében a visszavásárlási értéket, illetve járadékra vonatkozó szerződés esetén a tőkefedezeti értéket. *Ingatlanok* esetében az adóalanynak alapvetően a következő adatokat vagy adatcsoportokat kell közölnie: az ingatlan azonosítóját, meghatározva annak típusát; az ingatlan helye szerinti államot, országot vagy területet, a város, utca és szám megjelölésével; a szerzés időpontját; az ingatlanszerzési értéket, és a szerzés meghiúsulása vagy az ingatlan átruházása esetén ezek bekövetkeztének időpontjáról is információt kell szolgáltatni.

március 31. közötti időszakban a 720-as nyomtatványon kell benyújtani. A szabályozásban előírt kivételeken [9] kívül az adófizetésre kötelezettek állampolgárságuktól függetlenül azon Spanyolországban adóilletőséggel rendelkező természetes vagy jogi személyek, akik a vagyontárgyak és vagyoni jogok tekintetében jogosultként, megbízottként vagy kedvezményezettként – sőt a bankszámlák tekintetében meghatalmazott személyként – eljárhatnak.

B. A szóban forgó szabadságokról

18. Keresetében a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Spanyol Királyság megsértette az EUMSZ 21. cikkben (polgárok), az EUMSZ 45. cikkben (munkavállalók), az EUMSZ 49. cikkben (letelepedés), az EUMSZ 56. cikkben (szolgáltatások) és az EUMSZ 63. cikkben (tőke) biztosított szabadságokat, valamint az EGT-megállapodásban biztosított, ezek megfelelőjének tekinthető szabadságokat. E tekintetben a Bizottság megjegyezte, hogy bár a 720-as nyomtatvány szabályozása e szabadságok mindegyikére befolyással lehet, a vitatott szabályozás főként a tőke szabad mozgását érinti, így a spanyol szabályozást kizárólag e szabadságra tekintettel kellene vizsgálni.

19. Részben osztom ezt az álláspontot. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis, amennyiben valamely nemzeti intézkedés mind a mozgás szabadságához, mind pedig a szolgáltatásnyújtás szabadságához kapcsolódik, a Bíróság a vitatott rendelkezést főszabály szerint e két alapvető szabadság egyikére tekintettel vizsgálja meg, ha kiderül, hogy az alapügyben szereplő körülmények között ahhoz képest a másik szabadság teljesen másodlagos, és az adott rendelkezés ahhoz kapcsolódhat. [10] Ugyanez érvényes az olyan nemzeti intézkedésre, amely egyszerre érinti a tőke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát. [11]

20. E tekintetben úgy vélem, hogy a tőke szabad mozgása az a fő szabadság, amelyre a szóban forgó nemzeti intézkedés vonatkozik. A vitatott nemzeti szabályozás ugyanis általános jelleggel spanyolországi illetőségű személyek külföldi vagyoni érdekeltségére vonatkozik, anélkül, hogy azok birtoklása feltétlenül külföldi illetőségű szervezetekben való tőkerészesedés formáját öltené, vagy azt elsődlegesen a külföldön biztosított pénzügyi előnyök indokolnák. Bár ez valóban egyaránt érintheti a szolgáltatásnyújtás és a letelepedés szabadságát, e szabadságok mégis másodlagosnak tűnnek a tőke szabad mozgásához képest, amelyhez hozzákapcsolhatók. Úgy vélem, hogy ugyanezt a következtetést kell levonni a munkavállalók szabad mozgását illetően is, amely a jelen ügyben a szolgáltatásnyújtás és a letelepedés szabadságához képest még inkább marginálisnak tűnik. Ami az uniós polgároknak az EUMSZ 21. cikkbe foglalt szabad mozgását illeti, álláspontom szerint a Bizottság nem hozott fel olyan érvet, amely lehetővé tenné annak értékelését, hogy miért érintené a vitatott szabályozás ezt a szabadságot is.

21. Ebből következően a jelen ügyet a tőke – az EUMSZ 63. cikkben és az EGT-megállapodás 40. cikkében biztosított – szabad mozgása szempontjából kell megvizsgálni. Az egyértelműség kedvéért, és mivel az EGT-megállapodás 40. cikke és az EUMSZ 63. cikk azonos jogi hatállyal bír, [12] az alábbi elemzésben kizárólag az EUMSZ 63. cikkre hivatkozom.

[9] A Bizottság szerint az információnyújtási kötelezettség nem vonatkozik az olyan természetes és jogi személyekre, akik a könyvelésben személyükhez köthető és azonosítható módon rögzített külföldi vagyontárgyakkal és vagyoni jogokkal rendelkeznek.

[10] Lásd ebben az értelemben: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 39. pont).

[11] Lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, 89–93. pont); 2013. február 28-i Beker és Beker ítélet (C-168/11, EU:C:2013:117, 25–31. pont).

[12] Lásd ebben az értelemben: 2009. június 11-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-521/07, EU:C:2009:360, 33. pont) és 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273, 51. pont).

C. Az EUMSZ 63. cikk korlátozásának fennállásáról

1. A felek érvei

22. A Bizottság úgy véli, hogy a 720-as nyomtatványra vonatkozó szabályozás a tőke szabad mozgásának elvét korlátozza, mivel a vitatott szabályozás olyan külön szabályokat ír elő külföldi vagyontárgyak és vagyoni jogok birtoklására vonatkozóan, amelyek az azonos spanyolországi vagyoni eszközök tekintetében nem állnak fenn. E szabályok alkalmazása, álláspontja szerint, többek között csökkenti a külföldre történő vagyonátruházás vonzerejét ezen adóalanyok számára.

23. A spanyol kormány szerint a 720-as nyomtatvánnyal kapcsolatban felmerülő kötelezettségszegések esetén alkalmazandó szankciók nem minősülnek korlátozásnak, mivel az adatszolgáltatási kötelezettség hatékonyságának biztosításához elengedhetetlen e szankciók bevezetése. Ezenkívül, álláspontja szerint a vagyoni eszközeiket adózási megfontolásból eltitkoló személyek így nem használhatják ki a mozgás szabadsága nyújtotta védelmet.

2. Értékelés

24. Véleményem szerint a vitatott szabályozás kétségtelenül korlátozásnak minősül.

25. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett tőkemozgásra vonatkozó korlátozásoknak azon, valamely tagállam által bevezetett intézkedések minősülnek, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák, megakadályozzák vagy korlátozzák e tagállam befektetőit attól, hogy más tagállamokban beruházásokat hajtsanak végre.[13] Amint azt a Bizottság állítja – és a spanyol kormány nem is vitatja – a 720-as nyomtatvány olyan adatszolgáltatási kötelezettséget, és e kötelezettség megsértésének esetére olyan szankciókat ír elő a külföldi vagyoni eszközökkel rendelkező belföldi illetőségű adóalanyok számára, amelyek azonos spanyolországi eszközök tekintetében nem állnak fenn. Az ilyen szabályozás tehát alkalmas arra, hogy eltántorítsa, megakadályozza vagy korlátozza ezen állam lakosait, hogy más államokban fektessenek be.

26. E tekintetben nem vezethet ellenkező következtetésre a spanyol kormány azon érve, amely szerint a vagyoni eszközeiket adózási megfontolásból eltitkoló személyek semmilyen védelemben nem részesülhetnek a mozgás szabadsága alapján. Meg kell állapítani, hogy magából az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése b) pontjának szövegéből az következik, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása igazolható, ha az megakadályozza a tagállamok adójogi törvényeinek és rendeleteinek megsértését. Másként fogalmazva, e rendelkezés azt feltételezi, hogy valamely, a szóban forgóhoz hasonló nemzeti intézkedés pusztán amiatt, hogy az adóellenőrzés vagy adócsalás elleni küzdelem célját szolgálja, még nem esik az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozás körén kívül.[14]

[13] Lásd ebben az értelemben különösen: 2000. szeptember 26-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-478/98, EU:C:2000:497, 18. pont); 2007. október 23-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-112/05, EU:C:2007:623, 19. pont); 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 44. pont).

[14] Ugyanez vonatkozik a Bíróság ítélkezési gyakorlata által az EUMSZ-n kívül elismert célkitűzésekre is, mint például az adócsalás és az adóelkerülés, valamint a visszaélésszerű magatartás megelőzésére és az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítására irányuló célkitűzésekre. Lásd például: 2004. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. pont).

D. A tőke szabad mozgása korlátozásának esetleges igazolásáról

1. A felek érvei

27. A Bizottság szerint az érintett vagyoni eszközök helyének függvényében a Spanyol Királyság által alkalmazott eltérő bánásmód nem feleltethető meg az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett objektíven eltérő helyzeteknek. Annak megítéléséhez, hogy eltérő helyzet áll-e fenn a belföldi és külföldi vagyontárgyakkal, illetve vagyoni jogokkal rendelkező adóalanyok helyzete között, a vitatott szabályozás célját kell figyelembe venni.[15] Ezen, vagyis az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre irányuló célra tekintettel nincs objektív különbség a Spanyolországban lakóhellyel rendelkező adóalanyok között aszerint, hogy vagyonuk Spanyolország területén vagy azon kívül található. Ugyanis egyik esetben sem zárható ki, hogy a csalárd szándékú belföldi illetőségű személy kivonhassa magát a leplezett tevékenységeiből vagy ügyleteiből származó jövedelmét terhelő adókötelezettség alól.[16]

28. Közelebbről, szemben azzal, amit a spanyol kormány állít, nincs jelentősége annak, hogy az adóhatóság nem rendelkezik ugyanazokkal az információkkal a külföldön és a belföldön található vagyont illetően. A Bíróság már elutasított ehhez hasonló érvet.[17] Ezzel szemben a Bizottság szerint a korlátozást az adócsalás, az adóelkerülés, valamint a visszaélésszerű magatartások megelőzésének, valamint az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége igazolhatja.[18]

29. A spanyol kormány másodlagosan úgy véli, hogy ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy korlátozás áll fenn, úgy az igazolható.

30. Először is a vitatott szabályozás az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében különbséget tesz a tőkebefektetés helye szerint nem azonos helyzetben lévő adóalanyok között, mégpedig az adóellenőrzés lehetőségei tekintetében. Különösen azok az információk, amelyekkel a nemzeti hatóságok a belföldi illetőségű személyek által külföldön birtokolt vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozóan rendelkeznek, részlegesek, mivel az adókra vonatkozó nemzetközi információcsere – többek között az Unión belül is – a „fishing expeditions” (szúrópróbaszerű ellenőrzések) tilalmára tekintettel korlátozott. Bejelentési kötelezettségről lévén szó, a hatóságok rendelkezésére álló információ szintje a releváns kritérium annak meghatározásához, hogy összehasonlítható helyzetben vannak-e azok a belföldi illetőségű személyek, akiknek a vagyona belföldön vagy azon kívül található.

31. Másodsorban e kormány úgy véli, hogy a korlátozást az adócsalás és -elkerülés, valamint a visszaélésszerű gyakorlatok megelőzésének, illetve az adóellenőrzés hatékonysága biztosítására irányuló közérdek is igazolja.[19]

[15] Lásd: 2010. július 1-jei Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet (C-233/09, EU:C:2010:397, 45–48. pont); 2014. március 13-i Bouanich ítélet (C-375/12, EU:C:2014:138, 46–48. pont).

[16] Lásd ebben az értelemben: 2009. június 11-i X és Passenheim-van Schoot ítélet (C-155/08 és C-157/08, a továbbiakban: X és Passenheim-van Schoot ítélet, EU:C:2009:368, 36–40. pont).

[17] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet, 36–40. pont. A Bizottság szerint – ezzel szemben – a vitatott szabályozás igazolása és arányossága keretében vizsgálható azon információk terjedelme, amelyekhez az adóhatóság a szóban forgó vagyoni eszközök helyétől függően hozzáfér.

[18] Lásd: 2004. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. pont).

[19] 1979. február 20-i Rewe-Zentral ítélet (120/78, EU:C:1979:42).

2. Értékelés

32. A Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy a szóban forgó szabályozásból eredő eltérő bánásmód nem feleltethető meg az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett objektíve eltérő helyzeteknek. Ez ugyanis – helyesen – már a Bíróság ítélkezési gyakorlatából [20] is levonható, mivel ezzel ellentétes álláspont a tőke szabad mozgását érintő bármilyen korlátozás fennállásának tagadásával járna pusztán azon okból, hogy a külföldi vagyonról rendelkezésre álló információk elégtelenek a belföldi vagyonra vonatkozó információkhoz képest.

33. Ezzel együtt, amint azt a Bizottság és a spanyol kormány megjegyzi, a vitatott szabályozás által követett célok, nevezetesen az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem igazolhatják valamely korlátozás bevezetését, amint az mind az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének b) pontjából, mind pedig az ítélkezési gyakorlatból kitűnik. [21]

34. A jelen ügy központi kérdése tehát a vitatott szabályozás arányossága.

E. A szóban forgó szabályozás arányosságáról

1. A vagyoni eszközök nem igazolt vagyongyarapodásként történő minősítéséről, anélkül, hogy elévülésre lehetne hivatkozni (első kifogás)

35. Első kifogásával a Bizottság arra hivatkozik, hogy aránytalan korlátozásnak minősül az, „hogy az adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása azt eredményezi, hogy e vagyoni eszközök nem igazolt vagyongyarapodásnak minősülnek, anélkül, hogy elévülésre lehetne hivatkozni”.

a) A szóban forgó szabályozás

36. Az első kifogás a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkében és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkében foglalt szabályokra vonatkozik. E lényegükben azonos rendelkezések a nem igazolt vagyongyarapodásra vonatkoznak, és egy általános szabályt, valamint egy különös szabályt tartalmaznak.

37. Az *általános* szabály értelmében azokat a vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat, amelyek birtoklása, bevallása vagy megszerzése nem áll összhangban az adóalany által bevallott jövedelemmel vagy tőkével, nem igazolt vagyongyarapodásnak kell tekinteni, és azon adózási időszakra vonatkozó általános adóalapba kell beszámítani, amelynek során arról az adóhatóságtudomást szerzett. Mindazonáltal e vagyongyarapodás nem számítandó be az adóalapba, amennyiben az adóalany bizonyítja, hogy a szóban forgó vagyoni jogok, illetve vagyontárgyak tulajdonjogának megszerzése óta az elévülési idő letelt. [22] Saját kutatásom alapján az adóhatóságnak az adótartozás utólagos megállapításával kapcsolatos jogára négyéves elévülési idő vonatkozik, amely elévülési időt a szóban forgó bevallás benyújtására nyitva álló törvényes

[20] Lásd ebben az értelemben: X és Passenheim-van Schoot ítélet, 36–40. pont; 2012. július 5-i SIAT-ítélet (C-318/10, EU:C:2012:415, 30–33. pont).

[21] Lásd például: 2004. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. pont).

[22] Lásd a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (1) bekezdését és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (1)–(5) bekezdését.

határidő lejártát követő naptól kell számítani.[23] Értelmezésem szerint tehát a gyakorlatban az adóalany e vagyoni eszközöknek az adóalapba való beszámítását négy évvel azután kerülheti el, hogy azokat be kellett volna jelentenie.

38. Ami a *különös* szabályt illeti, az olyan vagyontárgyak, illetve vagyoni jogok birtoklására, bejelentésére vagy megszerzésére vonatkozik, amelyek tekintetében a 720-as nyomtatványban előírt adatszolgáltatási kötelezettségnek az előírt határidőn belül nem tettek eleget. Az ilyen vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat nem igazolt vagyongyarapodásként kezelik, és beszámítják az általános adóalapba. Márpedig a vagyoni eszközök e kategóriájára a fent hivatkozott elévülési szabály nem terjed ki. Így e szabály értelmében az adóalanynak ahhoz, hogy e jövedelemnek az adóalapba való beszámítását elkerülhesse, bizonyítania kell, hogy „a tulajdonában álló vagyontárgyakat, illetve vagyoni jogokat bevallott jövedelemből, vagy olyan adóévek során elért jövedelemből szerezte, amelyekben ezen adó megfizetésére nem volt köteles”.[24]

b) A felek érvei

1) A Bizottság érvei

39. A Bizottság megjegyzi, hogy a 720-as nyomtatvány előírt határidőn belüli benyújtására vonatkozó kötelezettség nemteljesítése a szóban forgó vagyontárgyak és vagyoni jogok értékének megfelelő – nem igazolt vagyongyarapodásnak tekintett – jövedelem szerzésének vélelmét keletkezteti, és ebből fakad a természetes személyek esetében a jövedelemadó, a társaságok esetében a társasági adó megfizetésének kötelezettsége a bevallási kötelezettség hatálya alá tartozó vagyontárgyak és vagyoni jogok teljes értékének megfelelő jövedelem után.

40. A Bizottság e vélelmet önmagában nem tekinti aránytalan intézkedésnek, mivel az annak eredménye, hogy az adóalany nem teljesíti lényeges adófizetési kötelezettségét.[25] A szabályozás aránytalan jellege álláspontja szerint abból fakad, hogy az adóalany nem hivatkozhat az elévülésre e vélelem megdöntése céljából. Amennyiben ugyanis a külföldi vagyoni eszközök, illetve jogok birtokosa a 720-as nyomtatványt nem nyújtja be az előírt határidőn belül, nem hivatkozhat arra az elévülési szabályra, amely az adóhatóságnak az adóalapok kiigazítására nyitva álló eljárási határidejét meghatározza.

41. A Bizottságnak a szabályozás aránytalan jellegének bizonyítására előterjesztett érvei értelmezésem szerint lényegében két részre tagozódnak.

42. Az első rész arra a helyzetre vonatkozik, amikor az adóalany *ténylegesen megfizette* a jövedelemadót. Különösen arról a sajátos helyzetről van szó, amikor a külföldi vagyontárgyak, illetve vagyoni jogok megszerzésére több mint négy évvel azon határidő kezdete előtt került sor, hogy a 720-as nyomtatványt első ízben be kellett volna nyújtani,[26] amikor tehát azon jövedelem megadóztatására, amelyből e vagyoni eszközöket vagy jogokat szerezték, több mint négy évvel

[23] Ezen elévülési időt és az alkalmazására vonatkozó szabályokat az LFG 66. cikkének a) pontja és az LFG 67. cikke (1) bekezdésének a) pontja állapítja meg.

[24] Lásd a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdését és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdését.

[25] Így megjegyzi, hogy onnantól kezdve, hogy a vagyongyarapodáskénti minősítés az adóalany lényeges adófizetési kötelezettségének nemteljesítéséből fakad, e minősítés egyenértékű az adóhatóság kezdeményezésére történő adótartozás behajtásával, amelyet azon adóalany helyzetének kiigazítása céljából végeznek, aki eredetileg nem tett eleget a hatályos adójogszabályoknak.

[26] E négyéves határidőt illetően lásd a jelen indítvány 37. pontját.

korábban került sor, és amikor az adóalany az adó megfizetésére ebben az időpontban volt köteles, azonban semmilyen bizonyítéka nincs arra, hogy e jövedelmet az adóhatóságnak bevallotta.[27] A Bizottság szerint ebben a helyzetben, amikor a vagyoni eszközök vagy jogok birtokosának nem áll módjában annak bizonyítása, hogy megfizette a szóban forgó jövedelemadót, arra sincs lehetősége, hogy az adóhatósági korrekció elkerülése érdekében elévülésre hivatkozzon. Így tehát, a külföldi vagyoni eszközöknek megfeleltethető jövedelemre kivetett adó megfizetésének bizonyíthatatlansága az adócsalás megdönthetetlen vélelmét vonja maga után. A Bizottság emlékeztet arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adócsalásra és az adóelkerülésre vonatkozó vélelmet nem alapozhatja meg az a körülmény, hogy a belföldi adóilletőségű adóalany külföldön vagyoni eszközökkel rendelkezik.[28]

43. E tekintetben a Bizottság cáfolja a spanyol kormány azon állítását, amely szerint a bizonyítás az adóhatóságot terheli, tehát ez utóbbi feladata az adekvát vizsgálatok lefolytatása az adóalany tényleges helyzetének ellenőrzése és az annak megfelelő fellépés érdekében. Álláspontja szerint e gyakorlatról a szóban forgó szabályozás nem rendelkezik, és nincs olyan dokumentum, amely azt bizonyítaná, hogy a spanyol hatóságok ténylegesen így jártak volna el. A szabályozás kifejezetten és megszorító módon arra kötelezi az adóalanyt, hogy a jövedelem bevallására, illetve az adókötelezettség hiányára vonatkozóan viselje a bizonyítási terhet. Ezenkívül, a 720-as nyomtatványra vonatkozó szabályozás konkrét alkalmazásának példái azt mutatják, hogy a bizonyítási teher a vagyoni eszközök és jogok azon birtokosaira hárulnak, akik az előírt határidőn belül nem tettek eleget az adatszolgáltatási kötelezettségüknek.

44. A második rész „az elévülési szabályok teljes hiányára” vonatkozik. A Bizottság ily módon úgy véli, hogy a 720-as nyomtatványban előírt adatszolgáltatási kötelezettség nem, vagy késedelmes teljesítése esetén „elévülhetetlenségről” van szó.

45. E tekintetben lényegében *először is* úgy véli, hogy az elévülési szabályok mellőzése nem alkalmas a kitűzött cél elérésére, mivel pusztán a 720-as nyomtatványnak az előírt határidőn belüli benyújtása lehetővé teszi az adóalany számára, hogy megőrizze az elévülés révén addig szerzett előnyét, még akkor is, ha nyilvánvalóan adóelkerülésről van szó.

46. *Másodsorban*, az elévülési szabályok teljes mellőzése nem szükséges a szóban forgó szabályozás célkitűzéseinek eléréséhez sem, tekintettel az Unión belüli információcsere terén rendelkezésre álló jogi eszközökre.

47. Közelebbről, a Bizottság pontosítja, hogy nem vitatja azt a tényt, hogy a 720-as nyomtatvány rendszerének 2012-es elfogadásakor az adóügyi információcseréhez rendelkezésre álló eszközök egyike sem tette lehetővé a külföldi vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozóan a megfelelő információk beszerzését. Azonban az uniós szintű információcsere-rendszer 2012 és 2017 között jelentős fejlődésen ment keresztül, és az indokolással ellátott vélemény kibocsátásának időpontjában, azaz 2017. február 15-én – amely időpont a jelen kereset jogi hátterének értékelése szempontjából irányadó a Bíróság számára – az információcserére uniós szinten rendelkezésre álló eszközök már lehetővé tették a tagállamok számára, hogy a megfelelő adóellenőrzések lefolytatásához a külföldön birtokolt vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozóan beszerezzék a szükséges információkat.

[27] A Bizottság szerint, ha a külföldi vagyont olyan adóév során szerezték, amelynek tekintetében az adóhatóságnak az adótartozás meghatározására vagy az adó megfizetésének vizsgálatára vonatkozó joga elévült, teljes mértékben lehetséges, hogy az adóalany nem őrizte meg azon jövedelmének bevallását igazoló dokumentumokat, amelyből e vagyoni eszközöket szerezte.

[28] Lásd: 2013. november 7-i K ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716, 60. pont) és analógia útján: 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 51. pont).

48. *Először* is, a 720-as nyomtatványon bejelentendő információkra nagyrészt kiterjed a 2011/16 irányelv.

49. E megállapítás alátámasztása érdekében a Bizottság azon különös rendelkezésekre hivatkozik, amelyek a 720-as nyomtatvánnyal érintett három vagyoni kategóriára vonatkoznak.

50. A *bankszámlákra* vonatkozó információkat illetően a 2011/16 irányelv 8. cikkének (3a) bekezdésére, valamint azon mellékletekre utal, amelyek magukban foglalják a bankszámlákra – ideértve a betétszámlákat és a letéti számlákat is – vonatkozó automatikus információcserét. Ez az információcsere az „adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó személyeket" érinti. Az a természetes személy és szervezet érintett többek között, aki/amely nem: i. olyan vállalat, amelynek részvényeivel rendszeresen kereskednek egy vagy több szabályozott értékpapír-piacon; ii. bármely olyan vállalat, amely az i. alpontban meghatározott vállalat kapcsolt szervezete; iii. államigazgatási szerv; iv. nemzetközi szervezet; v. központi bank; vagy vi. pénzügyi intézmény. [29]

51. A 2011/16 irányelv 8. cikke (3a) bekezdésének a) pontja értelmében az automatikus csererendszeren keresztül továbbítandó információk magukban foglalnak minden olyan információt, amely szükséges a számlatulajdonos személyének, a számlát kezelő pénzügyi intézménynek és magának a számlának az azonosításához. Az információk a számla egyenlegére, illetve értékére is kiterjednek. A letéti számlák esetében az információk a kamat teljes bruttó összegére, az osztalékok teljes bruttó összegére, és a számlán tartott eszközökhöz kapcsolódóan keletkező egyéb bevétel teljes bruttó összegére, valamint a pénzügyi eszközök értékesítéséből vagy visszaváltásából származó teljes bruttó bevételre terjednek ki. Betétszámla esetében az információcsere keretében szolgáltatandó információk magukban foglalják a naptári évben vagy más adatszolgáltatási időszakban a számlára befizetett vagy azon jóváírt kamat teljes bruttó összegét. Minden egyéb számla esetében az információknak tartalmazniuk kell a számlatulajdonos részére kifizetett vagy jóváírt teljes bruttó összeget.

52. Az említett 8. cikk (3a) bekezdésének a) pontja értelmében az automatikus információcsere tárgyát képező információk elegendőek a külföldön vezetett bankszámlákból eredő jövedelemadó összegének megállapításához.

53. Ezt követően a Bizottság megjegyzi, hogy a 2016/11 irányelv által bevezetett automatikus információcsere azt a kötelezettséget írja elő az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó személyek számára, hogy a bevallásukba a más tagállamokban birtokolt *értékpapírokra* vonatkozó információkat is foglalják bele. Ami a betétszámlákon vagy letéti számlákon keresztül birtokolt értékpapírokat illeti, az esetek túlnyomó többségében az információcsere tárgyát képező információk ugyanazok, mint a bankszámlák esetében, ily módon ebben az esetben is lehetővé válik a vonatkozó jövedelemadó összegének megállapítása.

54. Ami az egyéb uniós jogi aktusok hatálya alá nem tartozó *életbiztosítási jogosultságokat, illetve szerződéseket* illeti, a 2006/11 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében – minden adómegállapítási időszakban – azok szintén az automatikus információcsere tárgyát képezhetik. Ebben az esetben az információk a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező személyekre vonatkoznak, legyen szó természetes személyekről vagy szervezetekről, és lehetővé teszik a tagállamok adóhatóságai számára az e jövedelmekre alkalmazandó adó összegének meghatározását.

[29] A 2011/16 irányelv I. melléklete VIII. szakaszának D.2. pontja.

55. Végül az olyan *ingatlanokra* vonatkozó információk, amelyek az említett irányelv 8. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján automatikus információcsere tárgyát képezhetik, egyszerre vonatkoznak ezen ingatlanok tulajdonjogára és az azokból származó jövedelemre, függetlenül attól, hogy azok – valamely tagállamban illetőséggel rendelkező – természetes személyhez vagy szervezethez kötődnek-e. Ezen információk lehetővé teszik az e vagyoni javaknak és jogoknak megfelelő jövedelemre kivetett adó behajtását.

56. *Másodszor*, bár az automatikus információcsere-rendszer nem fedi le a 720-as nyomtatvány alapján szolgáltatandó információk teljes körét,[30] a tagállamok adóhatóságai ilyen esetekben, a 2011/16 irányelv 5–7. cikkében előírtaknak megfelelően igénybe vehetik a megkeresés alapján történő (nem automatikus) információcserét.

57. *Harmadszor*, a Bizottság kiemeli, hogy az uniós szintű információcsere-rendszernek a spanyol kormány által hivatkozott állítólagos hiányosságai nincsenek hatással erre a tényre. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából, és különösen a Bizottság kontra Belgium ügyben[31] hozott ítéletéből kitűnik, hogy a tagállami hatóságok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok elegendőek arra, hogy a tagállamok ellenőrizni tudják azt, hogy az adóalanyok a valóságnak megfelelően készítették-e el a más tagállamban szerzett jövedelmeikre vonatkozó adóbevallásaikat. A Bíróság azt is kimondta, hogy következésképpen, noha az együttműködési eszközök a gyakorlatban nem mindig működnek feltétlenül gördülékenyen és kielégítően, a tagállamok nem hivatkozhatnak a szükséges információk beszerzésével kapcsolatban esetlegesen felmerülő nehézségekre vagy az adóhatóságaik közötti együttműködés esetleges hiányosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolják a Szerződésben biztosított alapszabadságok korlátozását.

58. *Harmadsorban* – és mindenesetre –, a Bizottság úgy véli, hogy bár a külföldi illetőségű személyek vagyoni eszközeire vagy jogaira vonatkozóan a tagállamok rendelkezésére álló információk elégtelensége igazolhatja az utólagos adómegállapítás *meghosszabbított* elévülési idejének alkalmazását – amennyiben annak célja, hogy az adóhatóságok hasznosan vehessék igénybe a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokat –,[32] az elévülési szabályok *teljes mellőzését* nem igazolhatja, amit általában az emberi jogok megsértésének legsúlyosabb eseteiben alkalmaznak csak.

2) A spanyol kormány érvei

59. A Bizottság érveinek első részével kapcsolatban a spanyol kormány vitatja azt, hogy a csalásra vonatkozóan megdönthetetlen vélelem állna fenn. E tekintetben pontosítja, hogy a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdése[33] csalásellenes

[30] A Bizottság szerint ez a helyzet áll fenn azon bankszámlák és értékpapírok esetében, amelyek jogosultjai tőzsdén jegyzett társaságok és ezek kapcsolt vállalkozásai, illetve pénzügyi intézmények. Az automatikus információcsere-rendszer azon információkra sem terjed ki, amelyek a 720-as nyomtatványban bizonyos pénzügyi számlákra vonatkozóan meghatalmazással rendelkező (nem tulajdonos) személyekre vonatkoznak. Nem vonatkozik továbbá azon értékpapírokkal kapcsolatos információkra sem, amelyeket nem pénzügyi intézményeknél vezetett számlákon tartanak.

[31] 2013. június 6-i ítélet (C-383/10, EU:C:2013:364, 52. és 53. pont).

[32] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet, 62–75. pont; 2011. szeptember 15-i Halley ítélet (C-132/10, EU:C:2011:586, 35. pont).

[33] Megjegyzem, hogy a Bizottság keresetében nem fejtette ki, hogy a spanyol jog mely rendelkezéseire vonatkozik az első kifogása. Mindazonáltal a kereset jogi hátterének kifejtése során mind a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkére, mind pedig a társasági adóról szóló törvény 121. cikkére hivatkozott. Ennélfogva úgy értelmezem a Bizottság első kifogását, hogy az mindkét rendelkezésre vonatkozik. E tekintetben megjegyzem, hogy a spanyol kormány az ellenkérelmében a Bizottság első kifogására reagálva csupán a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdésére hivatkozik. Ezzel együtt – mivel a spanyol kormány a kereset teljes egészének elutasítását kéri a Bíróságtól –, a spanyol kormány által a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdésére vonatkozóan hivatkozott érveket úgy értelmezem, hogy azok a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdésére is kiterjednek.

rendelkezés, azonban a csalásra vonatkozóan semmiféle vélelmet nem állít fel. E rendelkezés alkalmazásában ugyanis az adóhatóságnak két körülményt kell bizonyítania: először is azt, hogy az adóalany nem jelentette be a 720-as nyomtatványon bejelentendő vagyoni eszközeit, jóllehet erre köteles volt, és másodszor azt, hogy az adóalany nem fizette meg az e vagyoni eszközök szerzéséhez kapcsolódó jövedelem utáni adót.

60. Az a körülmény, hogy az adóalany nem őrzi meg azon adóévre vonatkozó bevallását, amelynek során állítása szerint megadóztatták, nem jelenti azt, hogy a közigazgatási szerv automatikusan úgy tekintené, hogy nem igazolt vagyoni haszonra tett szert. Ilyen esetekben az adóhatóságnak meg kell vizsgálnia, hogy mit állított az adóalany, és ha ezt nem teszi meg, a vélelem alapjául szolgáló tény nem nyer bizonyítást (vagyis, hogy az adóalanyt nem adóztatták meg a szóban forgó jövedelem után), és nem lehet úgy tekinteni, hogy nem igazolt vagyongyarapodásról van szó. Kétség esetén nincs helye kiigazításnak, mivel a vélelem alapjául szolgáló tények egyike nem nyert bizonyítást. Ezzel szemben, ha az adóalany el kívánja kerülni a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének alkalmazását azzal az indokkal, hogy a 720-as nyomtatványon már bevallotta azt a jövedelmet, amelyből a be nem jelentett vagyoni javakat vagy jogokat szerezte, elegendő megjelölnie, hogy melyik korábbi adóbevallásokban vallotta be e jövedelmet. Az adóhatóság ekkor köteles ezt ellenőrizni.

61. E megállapítások alátámasztása érdekében a spanyol kormány a bizonyítási teherre vonatkozó rendelkezésekre hivatkozik.[34] A bizonyítási teher ily módon az adóhatóságra hárul, ami egyértelműen kitűnik a jelen indítvány 34. lábjegyzetében hivatkozott szabályozásból. Példaként a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdéséből fakadó korrekcióra vonatkozó ítéletre is hivatkozik, amely megsemmisítette a szóban forgó adó kivetését, mivel a Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság, Spanyolország) úgy ítélte meg, hogy az adóalanyt állítása szerint megadóztatták, aki a birtokában lévő dokumentumokat benyújtotta, a hatóság viszont semmilyen erőfeszítést nem tett az ellenkezőjét igazoló releváns bizonyíték szolgáltatására.[35]

62. A Bizottság érveinek második részével kapcsolatban a spanyol kormány először is azt jegyzi meg, hogy a Bizottság téves előfeltevésből indul ki, amennyiben úgy értékeli, hogy a 720-as nyomtatvány rendszerére nem vonatkozik az elévülés. Ugyanis valójában épphogy az „actio nata” elvének konkrét alkalmazásáról van szó, amelynek értelmében valamely jog vagy eljárás kezdeményezésének elévülési ideje csak attól az időponttól kezdődhet, amikor a jogosult arról

[34] Először is, a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének alkalmazása céljából lefolytatott vizsgálati eljárás keretében az LFG „Bizonyítási teher” című 105. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy „[a]z adózási eljárásokban a jogait érvényesítő személynek bizonyítania kell az azok alapjául szolgáló tényeket”. Másodszor, az LFG „Értesítés az adó behajtásáról” című 102. cikke (2) bekezdésének c) pontjában az ilyen adóbehajtás kötelező elemeként említi „[az adó behajtásának] indokolás[át], amennyiben az nem felel meg az adóalany által szolgáltatott információknak, illetve a szabályozás adóalany általi alkalmazásának vagy értelmezésének, megjelölve az azok eredetéül szolgáló lényeges tényeket és tényezőket, valamint a jogi alapokat”. Harmadszor a spanyol kormány a 2000. január 7-i 1/2000 Ley de Enjuiciamiento Civil (a polgári perrendtartásról szóló, 2000. január 7-i törvény; a BOE 2000. január 8-i 7. száma) 217. cikkének (7) bekezdésében szereplő „a bizonyíték kézenfekvőségére vonatkozó elméletre” hivatkozik, amely szerint a jogvitában az egyes részt vevő felek tekintetében figyelembe kell venni azt, hogy a bizonyítékok benyújtására van-e lehetőségük, és az milyen nehézséggel jár. Bár az LFG 106. cikkének (1) bekezdése alapján főszabály szerint minden félnek bizonyítania kell az általa állított tényeket, a „bizonyíték kézenfekvőségére vonatkozó elmélet” alkalmazása azt jelenti, hogy amennyiben az adóalany úgy nyilatkozik, hogy nem őrizte meg az adó megfizetését bizonyító, adózással kapcsolatos dokumentumokat, az adóhatóságnak kell ezeket az információkat az archívumából előkeresnie annak ellenőrzése érdekében, hogy az adóalany befizette-e az adót vagy sem. Negyedszer, ezek a szabályok és elvek szerepelnek a Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicasban (a közös közigazgatási eljárásról szóló, 2015. október 1-jei törvény; a BOE 2015. október 2-i 236. száma) is. Ötödször és végezetül, az LFG 141. és 145. cikke úgy rendelkezik, hogy az adóhatóságok feladata „az adókötelezettségek ténybeli körülményeinek vizsgálata annak érdekében, hogy feltárják azokat, amelyeket a közigazgatás figyelmen kívül hagyott”, valamint „az adóalanyok által benyújtott bevallások valóságtartalmának és pontosságának ellenőrzése”.

[35] A Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság) 2019. január 16-i határozata (R. G. 4253/2016).

tudomást szerzett.[36] Ezen elv alkalmazása azt vonja maga után, hogy a négyéves elévülési idő[37] azon időponttól indul, amikor az adóhatóság tudomást szerez az adóztatható tényállással összefüggő körülményekről, amelyek alapján vizsgálatát megkezdheti, történjen ez automatikus vagy spontán információcsere keretében egy másik állam által szolgáltatott információk alapján, vagy adózó, illetve harmadik fél jóvoltából. Nincs tehát szó az elévülési szabályok hiányáról.

63. Ennek pontosítását követően a spanyol kormány lényegében azt jelenti ki, hogy az „actio nata" elve nem alkalmazandó abban az esetben, ha a vagyontárgyak Spanyolországban találhatók. Mindazonáltal a Spanyolországban található és a külföldön található vagyoni eszközökre vonatkozó elévüléssel kapcsolatos ezen eltérő bánásmód objektív okkal igazolható.

64. Egyrészt ugyanis a spanyol adóhatóság spanyol területen bármely vagyontárgy és vagyoni jog tekintetében korlátozás nélkül gyakorolhatja hatáskörét, különösen „fishing expeditions" (szúrópróbaszerű ellenőrzések) formájában, azonban ezt nem teheti, ha e vagyontárgyak és vagyoni jogok külföldön találhatók. E tekintetben a spanyol kormány emlékeztet arra, hogy a „nem igazolt vagyongyarapodás" olyan vagyontárgyakat és vagyoni jogokat takar, amelyekről az adóhatóságnak nincs tudomása, és amelyek feltárása olyan vizsgálatot követel meg, amelyet teljeskörűen az adóhatóság nem tud lefolytatni, mivel például a tisztviselői nem járhatnak el spanyol kívül. E nehézségekre tekintettel teljes mértékben indokolt, hogy az elévülési idő attól az időponttól kezdődjön, amikor tudomást szereznek e külföldön található olyan vagyontárgyak és vagyoni jogok fennállásáról, amelyek be nem vallott jövedelmet keletkeztettek, és amelyekre vonatkozóan nem folytathattak vizsgálatot olyan eszközökkel, amelyek rendelkezésre álltak volna, ha e jövedelem spanyol területen keletkezik.

65. E tekintetben a Bíróság elismerte, hogy előírhatók különös elévülési szabályok, ha az valamely tagállamnak a külföldön található vagyontárgyakkal és vagyoni jogokkal kapcsolatos hatásköreinek gyakorlásához szükséges.[38] A Bíróság azt is megállapította, hogy az adóalanyok és az adóhatóság jogaira vonatkozó jogvesztő határidők közötti különbséget az igazolja, hogy az adóhatóságnak nincs tudomása a szükséges adatokról, és csak az adóbevallás beérkezésének időpontjától kezdődően tud eljárni,[39] ami különösen abban az esetben alkalmazandó, ha e külföldi vagyontárgyakat/vagyoni jogokat eltitkolták, és a rendelkezésre álló eszközök segítségével gyakorlatilag lehetetlen azokról információt szerezni.

66. *Másrészt*, a spanyol kormány vitatja a Bizottság azon állítását, amely szerint az uniós szintű együttműködési eszközök elegendőek lennének. Ennek alátámasztására több érvet is felhoz, amelyeket a következőképpen lehet összefoglalni.

67. Először is pontosítja, hogy mivel a Bizottság keresete nem arra irányul, hogy a 720-as nyomtatvány szabályozásának egyes pontjait az indokolással ellátott vélemény időpontjától, azaz 2017. február 15-től nyilvánítsák érvénytelennek, a nemzetközi kölcsönös segítségnyújtás helyzetét a 720-as nyomtatvány 2012-es bevezetésének évében, nem pedig a 2017 januárjában fennálló állapot szerint szükséges vizsgálni. Ezzel együtt mindenesetre úgy véli, hogy a

[36] A spanyol kormány szerint az „actio nata" e szabályát általános jelleggel a spanyol polgári törvénykönyv (Gaceta de Madrid – jelenleg: a BOE –1889. július 25-i 206. száma) 1969. cikke írja elő. A spanyol kormány megjegyzi, hogy az „actio nata" szabályának alkalmazása nemhogy nem ellentétes a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének betű szerinti tartalmával – amelyben „elévülhetetlenségről" nem esik szó –, hanem az éppen e szabály szelleméből és az elévülés jogintézményének céljával összhangban álló rendszertani értelmezésből következik.

[37] A négyéves határidőt illetően lásd a jelen indítvány 37. pontját és 21. lábjegyzetét.

[38] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet, 86. pont.

[39] Lásd: 2008. május 8-i Ecotrade ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 50. és azt követő pontok).

nemzetközi információcserére vonatkozó meglévő eszközök a mai napig nem elegendőek annak meghatározásához, hogy a spanyol adóalanyok vagyonában vannak-e gazdasági és adózási szempontból releváns külföldi vagyoni elemek.

68. E tekintetben a spanyol kormány mindenekelőtt hangsúlyozza, hogy a Bizottság elismerte, hogy a 720-as nyomtatvány útján szerzett információk nem egyeznek meg teljes mértékben a 2011/16 irányelv alapján elérhető információkkal. [40]

69. Ezt követően hangsúlyozza, hogy a 2011/16 irányelv 3. cikke 9. pontjának a) alpontja értelmében vett automatikus információcsere a „rendelkezésre álló információ" elvének van alárendelve, amely alatt „az információt közlő tagállam adónyilvántartásában található, az adott tagállam információgyűjtésre és -kezelésre szolgáló eljárásaival összhangban visszakereshető információkat kell érteni". Következésképpen előfordulhat, hogy az érintett jövedelem forrása szerinti állam nem rendelkezik az automatikus információcsere tárgyát képező információkkal, akár azért, mert nemzeti szabályozása alapján bizonyos jövedelmeket, illetve vagyontárgyakat nem adóztat, és ezekre vonatkozóan nem ír elő adatszolgáltatási kötelezettséget, vagy azért, mert az adatszolgáltatásra köteles személy, legyen szó akár az adóalanyról, akár harmadik személyről, nem jelentette be azon jövedelmét, illetve vagyontárgyát, amelyről adatot kellene szolgáltatni. Álláspontja szerint az X és Passenheim-van Schoot ítéletben [41] a Bíróság kimondta, hogy a valamely tagállam által előírt adóellenőrzések nem függhetnek egy másik tagállam vagy harmadik állam magatartásától, a jelen esetben a konkrét üggyel kapcsolatban rendelkezésre álló információktól. Egyébiránt, ami a 2011/16 irányelv 8. cikkének (3a) bekezdése értelmében vett bankszámlákra vonatkozó információkat illeti, az adóhatóság nem lehet biztos abban, hogy megkapja a számára szükséges információkat az említett irányelv értelmében már meglévő számlákkal, azaz a 2015. december 31-én már vezetett számlákkal kapcsolatban, [42] mivel e számlák esetében az adóalany illetőségét a belső szabályozásnak megfelelően határozzák meg, amely tehát tagállamonként eltérő lehet.

70. Végezetül, a spanyol kormány szerint, bár az információcserével kapcsolatos helyzet jelentős változásokon ment keresztül az utóbbi években, meg kell jegyezni, hogy a jelenlegi helyzet távolról sem hasonlítható össze a nemzeti helyzettel, valamint, hogy idő kell még annak gyakorlati, tényleges és megfelelő végrehajtásához, annak összetettségére, az érintett államok nagy számára, valamint a különböző nemzeti szabályozásokra és gyakorlatokra tekintettel.

c) Értékelés

71. Emlékeztetek arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban a Bizottság feladata az állítólagos kötelezettségszegés fennállásának bizonyítása. A Bizottságnak kell a Bíróság elé tárnia a kötelezettségszegés fennállásának Bíróság általi vizsgálatához szükséges adatokat anélkül, hogy vélelemre támaszkodna. [43] Amint azt kifejtem majd, úgy vélem, hogy a jelen esetben a Bizottság az állítólagos kötelezettségszegés fennállásának vizsgálatához szükséges adatokat nagyrészben nem tárta a Bíróság elé.

[40] A spanyol kormány szerint ezen irányelv különösen nem terjed ki a bevallási kötelezettség alá tartozó átruházható értékpapírokra (részvények, részesedések), valamely másik tagállamban letétbe helyezett, kezelt vagy szerzett jogokra és jövedelmekre vonatkozó információkra, sem azon ingatlanon fennálló jogokra vonatkozó információkra, amelynek az érdekelt nem tulajdonosa, illetve szintén a bevallás tárgyát képező, az érintett személy tulajdonában lévő vagyontárgyaktól eltérő ingatlanon fennálló jogokra vonatkozó információkra (időben megosztott használati jog, használati és haszonélvezeti jog).

[41] Lásd ezen ítélet 61. pontját.

[42] Lásd a 2011/16 irányelv I. melléklete VIII. szakasza C. pontjának 9. alpontjában szereplő „meglévő számla" fogalmát.

[43] Lásd többek között: 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-246/08, EU:C:2009:671, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72. Ez véleményem szerint abból következik, hogy a Bizottság keresete rendkívül szűkszavú. Ezenkívül a spanyol kormány ellenkérelmében igen részletesen válaszolt a Bizottság állításaira, és több olyan érvet is előterjesztett, amelyek megalapozottsága álláspontom szerint – döntő többségük esetében – első ránézésre nem zárható ki. Márpedig válaszában a Bizottság ezen érvekre igen korlátozott mértékben tér ki, és véleményem szerint a spanyol kormány érvelésére nem szolgál hasznos válasszal. Ennélfogva úgy vélem, hogy a Bíróságnak nagy részben nem állnak rendelkezésére a Bizottság által hivatkozott kötelezettségszegés fennállásának vizsgálatához szükséges információk.

1) Az elévülési szabályok „teljes hiányának" kérdéséről (második rész)

73. Azon kérdést illetően, hogy a 720-as nyomtatvány benyújtásának elmulasztása vagy annak késedelmes benyújtása olyan „elévülhetetlenséget" von-e maga után, amely önmagában aránytalan,[44] *először is* a szóban forgó szabály hatályát szükséges véleményem szerint pontosítani.

74. Konkrétan abban az esetben, ha a 720-as nyomtatványt az előírt határidőn belül nem nyújtják be, a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdése és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdése lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adóalanyok vagyonába bekerült, külföldön található vagyoni eszközöknek megfelelő jövedelmet kiigazítsa még akkor is, ha ezen eszközökről az adóhatóság már az elévülési időn túl szerez tudomást. Ez magából e rendelkezések szövegéből következik, és azt egyébként a spanyol kormány sem vitatja. Másként fogalmazva, a négyéves elévülési idő, amely lehetővé teszi a Spanyolországban található vagyoni eszközökkel rendelkező adóalany számára, hogy mentesüljön az adóztatás alól pusztán amiatt, hogy eltelt négy év azóta, hogy a vagyoni eszközöket be kellett volna vallani, nem alkalmazandó a 720-as nyomtatványban szereplő vagyoni eszközök esetében.

75. A gyakorlatban az ilyen vagyoni eszközök tekintetében a fent hivatkozott rendelkezések a szóban forgó eszközök szerzésének időpontjától függetlenül, tehát időbeli korlátozás nélkül lehetővé teszik az adóhatóság számára az adó utólagos megállapítását. Így tehát „elévülhetetlenséget" állapítanak meg, amint azt a Bizottság helyesen állítja. E tekintetben megjegyzem, hogy a spanyol kormány által az „actio nata" elvre vonatkozóan szolgáltatott információk nem vezethetnek ellentétes megállapításra. Ez az elv ugyanis kizárólag arra vonatkozik, hogy amennyiben az adóhatóság bizonyítékkal rendelkezik valamely adóköteles tényezőről, négy éven belül meg kell állapítania az esetleges adótartozást. Ennélfogva, még ha ezt az elvet alkalmazzuk is, amelyet egyébként úgy tűnik, hogy a Bizottság sem vitat,[45] az elévülhetetlenség akkor is fennáll, hiszen amíg az adóhatóság betartja a négyéves határidőt, a szóban forgó vagyoni eszközök szerzésének időpontjától függetlenül el tud járni az adó utólagos megállapítását illetően.[46]

76. *Másodsorban*, ami az ilyen „elévülhetetlenséget" eredményező szabály arányosságát illeti, meg kell határozni, hogy az *alkalmas*-e az általa követett cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi-e túl az e cél eléréséhez *szükséges* mértéket.

[44] Megjegyzem, hogy miután a jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet a Bíróság elé terjesztették, a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalónia felsőbírósága, Spanyolország) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem érkezett a Bírósághoz (C-330/20. sz. ügy). Ebben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a kérdést előterjesztő bíróság lényegében ugyanarra a kérdésre keresi a választ, mint amely a jelen ügyben szerepel, vagyis a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdésében előírt elévülési szabály arányosságára, és az információcsere-rendszer ezzel kapcsolatos szerepére.

[45] A Bizottság ugyanis annak állítására szorítkozik, hogy „az elévülési idő teljes hiányának esetéről" van szó.

[46] Például semmi nem akadályozza azt, hogy az adó utólagos megállapítására több évtizeddel azt követően kerüljön sor, hogy a szóban forgó eszközök az adóalanyok vagyonába bekerültek, amennyiben az adóhatóság ebben az időpontban szerez tudomást azok létezéséről.

77. Ezen első pontot illetően a Bíróság már megállapította, hogy az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének valamely tagállam által történő alkalmazása a más tagállamban birtokolt vagy keletkezett adóköteles tényezők esetében hozzájárul az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításához és az adócsalás elleni küzdelemhez, mivel az ilyen szabályozás visszatarthatja az ilyen vagyoni eszközökkel rendelkező adóalanyokat attól, hogy az adóhatóság elől eltitkolják e követeléseket vagy az azokból származó jövedelmet, annak érdekében, hogy elkerüljék az utólagos adómegállapítást.[47] A jelen ügyben azonban meg kell jegyezni, hogy a vitatott elévülési idő csak akkor alkalmazandó, ha a 720-as nyomtatványt nem töltötték ki az előírt határidőn belül. Tehát nem általánosan alkalmazandó olyan esetekre, amikor a vagyoni eszközök külföldön találhatók. Ezzel együtt nem vagyok meggyőződve arról, hogy ez a szabály ne lenne alkalmas az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, amint azt a Bizottság állítja. Nincs kétség afelől, hogy az adatszolgáltatási kötelezettségüknek az előírt határidőn belül eleget tevő adóalanyok megőrzik az elévülés nyújtotta előnyüket olyan esetlegesen eltitkolt jövedelmeik tekintetében, amelyeket külföldön birtokolt vagyoni eszközeik, illetve jogaik szerzéséhez használtak fel.[48] Márpedig, ha egy adóalany a jövedelmét próbálja eltitkolni, kevéssé tűnik valószínűnek számomra, hogy az elévülésben bízva először is az adatszolgáltatási kötelezettségének kíván eleget tenni.

78. Ezt követően, ami a vitatott elévülési idő szükségességét illeti, úgy vélem, hogy a Bizottság bizonyította, hogy az meghaladja az elérni kívánt cél megvalósításához szükséges mértéket, de kizárólag bizonyos, a 720-as nyomtatvánnyal érintett vagyoni eszközök, nevezetesen a 2011/16 irányelv értelmében vett új bankszámlák (a továbbiakban: új bankszámlák) vonatkozásában.[49]

79. Konkrétabban, amint azt az i) szakaszban kifejtem, úgy vélem, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy amennyiben valamely tagállam az automatikus és kötelező információcsere-rendszer alapján az adók megfelelő megállapításához elegendő információval rendelkezik vagy rendelkezhet az adózók birtokában lévő külföldi vagyoni eszközökről, a meghosszabbított elévülési idő alkalmazása meghaladja az általa kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket. E tekintetben, amint azt az ii) szakaszban kifejtem, úgy vélem, hogy a Bizottság jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy az indokolással ellátott véleményben 2017-ben meghatározott határidő lejártakor, amely időpont a kereset értékelése során irányadó,[50] a spanyol adóhatóság a 2011/16 irányelv értelmében az adók megfelelő megállapításához elegendő információval rendelkezett, illetve rendelkezhetett az adóalanyai által külföldön vezetett új bankszámlákról.

i) Az ítélkezési gyakorlatból eredő elvek

80. Véleményem szerint a Bíróság két olyan ítélkezési irányvonalat határozott meg, amelyek a jelen ügy szempontjából kiegészítő jellegűek és relevánsak.

47 Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet, 51. és 52. pont; 2011. szeptember 15-i Halley ítélet (C-132/10, EU:C:2011:586, 32. pont).

48 Ezt a Bizottság által hangsúlyozott pontot a spanyol kormány megerősítette.

49 Az „új számlák” fogalmát a 2011/16 irányelv I. melléklete VIII. szakasza C. pontjának 10. alpontja a 2016. január 1-jén vagy azt követően nyitott pénzügyi számlaként határozza meg.

50 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a kötelezettségszegés megtörténtét a tagállamban az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártakor fennálló helyzet alapján kell megítélni. Lásd: 2020. január 28-i Bizottság kontra Olaszország (A késedelmes fizetések elleni fellépésről szóló irányelv) ítélet (C-122/18, EU:C:2020:41, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A 2017. február 15-i indokolással ellátott véleményben rögzített határidő az annak a spanyol kormány általi átvételétől számított két hónap volt.

81. *Először is*, a Bíróság már határozott arról, hogy szükséges-e, hogy valamely tagállam az utólagos adómegállapításra meghosszabbított elévülési időt alkalmazzon egy másik tagállamban található adóköteles vagyoni eszközök eltitkolásának gyanúja esetén, valamint arról, hogy az uniós szintű információcserét szolgáló eszközök e tekintetben milyen hatást fejtenek ki.[51] Mindazonáltal meg kell jegyezni – amint azt később kifejtem –, hogy ez az ítélkezési gyakorlat egyrészt a jelen ügyre irányadó irányelvet megelőzően hatályos, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK irányelv[52] sajátos összefüggésében született. Különösen, amint azt majd kifejtem, e régi irányelv abban tér el a jelen ügyre irányadótól, hogy nem teszi lehetővé a tagállamok adóhatóságai számára, hogy *automatikusan* és *kötelező* jelleggel információkat szerezhessenek be az adóalanyaikkal kapcsolatban. Másrészt a Bíróság kizárólag egy konkrét (tizenkét évre) *meghosszabbított* elévülési idő alkalmazásáról határozott, amelyet arányosnak ítélt, de nem érintette a jelen ügyben szóban forgó „elévülhetetlenségi" elemet tartalmazó elévülési idő kérdését.

82. A szóban forgó ítélkezési gyakorlatban a Bíróság két esetet különböztetett meg annak meghatározásakor, hogy a meghosszabbított elévülési idő meghaladja-e az e célok eléréséhez szükséges mértéket: az első annak a helyzetnek felel meg, amikor az adóköteles tényezőket eltitkolják, mivel az adóhatóságok nem rendelkeznek semmilyen, a vizsgálat megindítását lehetővé tevő bizonyítékkal, a második pedig olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az említett hatóságok rendelkeznek az ezen adóköteles tényezőkre vonatkozó információkkal.[53]

83. A Bíróság ezen első esetben csak általánosságban ismerte el az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének szükségességét. Ily módon lényegében úgy vélte, hogy ebben az esetben az első tagállamnak – a 77/799 irányelvre figyelemmel – nem áll módjában a másik tagállam illetékes hatóságaihoz fordulni annak érdekében, hogy ez utóbbiak az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat átadják számára.[54] Ugyanis, amint azt a Bíróság lényegében megjegyezte, ezen korábbi irányelv nem adott lehetőséget a tagállamok adóhatóságainak arra, hogy automatikusan és kötelező jelleggel az adóalanyaikhoz kapcsolódó banki adatokhoz juthassanak hozzá.[55] Ennél fogva, hacsak az érintett tagállamnak rendelkezésére nem állt már olyan bizonyíték, amellyel a többi tagálam illetékes hatóságaihoz fordulhatott a kölcsönös segítségnyújtás keretében, nem állt módjában, hogy az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat beszerezze.

84. Ilyen helyzetben a Bíróság azzal az indokkal ismerte el az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének a szükségességét, hogy az adóalany azon kockázata, hogy az illetősége szerinti tagállam adóhatóságai elől eltitkolt követelések és jövedelmek lelepleződnek, kisebb a más tagállamból származó követelések és jövedelmek, mint a belföldi követelések és jövedelmek esetében.[56]

85. A második esetet illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben valamely tagállam adóhatóságai olyan bizonyítékokkal rendelkeznek, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy a 77/799 irányelv szerinti kölcsönös segítségnyújtás keretében más tagállamok illetékes

[51] Az X és Passenheim-van Schoot ítéletről és a 2011. szeptember 15-i Halley ítéletről (C-132/10, EU:C:2011:586) van szó, amelyekre a felek is hivatkoznak.

[52] 1977. december 19-i tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

[53] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet (62., 63. és 74. pont); 2011. szeptember 15-i Halley ítélet (C-132/10, EU:C:2011:586, 33. pont).

[54] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet (64. és 65. pont).

[55] Lásd ebben az értelemben: X és Passenheim-van Schoot ítélet (64. és 65. pont).

[56] Lásd: X és Passenheim-van Schoot (72. és 73. pont).

hatóságaihoz forduljanak annak érdekében, hogy ez utóbbiak az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat átadják számára, nem igazolható az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének ezen első tagállam általi alkalmazása, amely nem kifejezetten annak lehetővé tételét célozza, hogy e tagállam adóhatóságai hasznosan vehessék igénybe a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokat, és amely akkor lép működésbe, ha más tagállamban található az érintett adóköteles tényező.[57]

86. *Másodszor*, e tekintetben az ítélkezési gyakorlatból az tűnik ki, hogy amennyiben a tagállamok hatóságai között létező kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok elegendőek ahhoz, hogy lehetővé tegyék a tagállam számára a szükséges ellenőrzések elvégzését, a tagállamok nem hivatkozhatnak a szükséges információk beszerzésével kapcsolatban esetlegesen felmerülő nehézségekre vagy az adóhatóságaik közötti együttműködés esetleges hiányosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolják a Szerződésben biztosított alapszabadságok korlátozását, még akkor sem, ha a gyakorlatban nem mindig működik feltétlenül gördülékenyen és kielégítően a fent említett együttműködési eszköz.[58] Másként fogalmazva, ha a tagállamok hatóságai között létező kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok elegendőek ahhoz, hogy valamely tagállam elvégezhesse a szükséges ellenőrzéseket, ez utóbbinak el kell fogadnia, hogy a másik tagállambeli ellenőrzés nehezebben hajtható végre, mint a saját területén.[59]

87. Véleményem szerint ebből az is következik, hogy ha az együttműködési eszköz nem működik kielégítően, és így a tagállam nem kapja meg a kért információkat, az ő feladata, hogy kapcsolatba lépjen a tagállammal a probléma megoldása és adott esetben a Bizottsággal való kommunikáció érdekében.[60] Ezzel szemben valamely tagállam nem alkalmazhat hosszabb elévülési időt annak orvoslására, hogy a szolgáltatandó információkat nem közölték vele.

88. A fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következik, hogy ha a spanyol adóhatóságnak az automatikus és kötelező információcsere keretében lehetősége van az adó helyes összegének megállapításához szükséges információk megszerzésére, e hatóság nem hivatkozhat a szükséges információk összegyűjtése során felmerülő esetleges nehézségekre vagy a más adóhatóságokkal való együttműködés esetleges hiányosságaira annak érdekében, hogy ezzel igazolja a Szerződésben biztosított alapszabadságok korlátozását, továbbá, hogy e tekintetben meghosszabbított elévülési időt vezessen be.

89. Véleményem szerint a Bíróság által tett különbségtétel megalapozott. Ugyanis, amikor az adóhatóságnak az adóköteles eszközökre vonatkozó egyetlen információforrása maga az adóalany, az érintett tagállam számára nehezebb az eltitkolt vagyoni eszközök nyomára bukkanni, mint abban a helyzetben, amikor az információcsere-rendszernek köszönhetően ezen információk az adóhatóság rendelkezésére állnak, ami igazolja a meghosszabbított elévülési idő alkalmazását.

90. A fentiekből következik, hogy a vitatott elévülési idő szükségessége a jelen ügyben elsősorban attól a kérdéstől függ, hogy a 2011/16 irányelv szerinti automatikus és kötelező információcsere elegendő-e ahhoz, hogy a spanyol adóhatóság elvégezhesse az adó helyes összegének

[57] Lásd: X és Passenheim-van Schoot ítélet (74. és 75. pont); 2011. szeptember 15-i Halley ítélet (C-132/10, EU:C:2011:586, 35. és 36. pont).

[58] Lásd többek között: 1992. január 28-i Bachmann ítélet (C-204/90, EU:C:1992:35, 18. pont); 2006. szeptember 14-i Centro di Musicologia Walter Stauffer ítélet (C-386/04, EU:C:2006:568, 50. pont); 2014. január 23-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-296/12, EU:C:2014:24, 43. pont).

[59] Lásd még ebben az értelemben: Kokott főtanácsnok Q ügyre vonatkozó indítványa (C-133/13, EU:C:2014:2255, 54. és 55. pont).

[60] Végső soron továbbra is lehetősége van arra, hogy az EUMSZ 259. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indítson. Lásd ebben az értelemben: 2017. április 27-i A-Rosa Flussschiff ítélet (C-620/15, EU:C:2017:309, 46. pont); 2018. február 6-i Altun és társai ítélet (C-359/16, EU:C:2018:63, 45. pont).

megállapításához szükséges ellenőrzéseket. Ha ez a helyzet, a spanyol adóhatóság – állításával ellentétben – nem hivatkozhat az esetleges nehézségekre hosszabb elévülési idő alkalmazása érdekében.

ii) Elegendő-e a 2011/16 irányelv szerinti automatikus és kötelező információcsere ahhoz, hogy a spanyol adóhatóság elvégezhesse a szükséges ellenőrzéseket?

91. A felek e kérdéssel kapcsolatban eltérő álláspontot képviselnek. A Bizottság úgy véli, hogy a 2011/16 irányelv lehetővé teszi a spanyol adóhatóság számára, hogy megszerezze a 720-as nyomtatvánnyal érintett vagyoni eszközökre vonatkozóan a megfelelő adóellenőrzés lefolytatásához szükséges információkat, míg azt a spanyol kormány vitatja.

92. Véleményem szerint három esetet kell elhatárolni.

93. Elsőként a bankszámlákra vonatkozóan a 720-as nyomtatványban szereplő információkat. E tekintetben a 2011/16 irányelv 8. cikke (3a) bekezdésének az e rendelkezésben hivatkozott I. és II. melléklettel összefüggésben értelmezett a) pontja – amint arra a Bizottság helyesen rámutat – a tagállamokat a pénzügyi számlákra vonatkozó információk automatikus cseréjére kötelezi[61] annak érdekében, hogy azok elvégezhessék a szükséges ellenőrzéseket, és határokon átnyúló helyzetekben megállapíthassák az adó helyes összegét.[62] Ezeket az információkat az egyes tagállamok pénzügyi intézményeinek be kell jelenteniük az illetékes hatóságnak annak érdekében, hogy ez utóbbi továbbítsa ezeket az információkat a többi tagállamnak.

94. A spanyol kormány két érvet hozott fel annak bizonyítására, hogy e rendelkezés miért nem teszi lehetővé az adóhatóság számára, hogy a szóban forgó információk a rendelkezésére álljanak.

95. E tekintetben el kell utasítani a „rendelkezésre álló információ” elvére alapított érvet. Meg kell ugyanis állapítani, hogy a pénzügyi számlákra vonatkozó információk nem függenek a kért információ rendelkezésre állásától.[63] Továbbá, ami a meglévő számlákra vonatkozó érvet illeti, komoly kétségeim vannak afelől, hogy az a gyakorlatban azzal a következménnyel járhatna, hogy a tagállamok nem kapják meg a szóban forgó információkat. A Bizottság azonban ezzel kapcsolatban semmilyen ellenvetést nem terjesztett elő, és következésképpen úgy vélem, hogy nem terjesztette elő az ítélkezési gyakorlat által megkövetelt[64] azon bizonyítékokat, amelyek lehetővé tennék az e tekintetben fennálló bármilyen kötelezettségszegés fennállásának vizsgálatát.[65]

[61] A konkrét információk tekintetében lásd a jelen indítvány 51. pontját.

[62] Lásd ebben az értelemben a 2011/16 irányelv (1), (2) és (10) preambulumbekezdését.

[63] Lásd a 2011/16 irányelv (10) preambulumbekezdését. A spanyol kormány két érvéhez lásd a jelen indítvány 69. pontját.

[64] Lásd a jelen indítvány 71. pontját.

[65] Megjegyzem, hogy a spanyol kormány a meglévő számlákra vonatkozóan előadott érvét a viszonválaszában terjeszti elő, méghozzá a Bizottság indokolással ellátott véleményére adott válaszára való utalás formájában. Még ha a Bizottságnak nem is volt lehetősége válaszolni a viszonválaszra, mivel ez utóbbi zárja le a Bíróság előtti írásbeli szakaszt, mégis tudomása volt a spanyol kormány ezen érvéről, és így lehetősége lett volna arra válaszolni.

96. Tehát csak az új bankszámlákkal kapcsolatban vélem úgy, hogy a Bizottság jogilag megkövetelt módon bizonyította, hogy a szükséges információk a spanyol adóhatóság rendelkezésére állnak. Ebből következik, hogy a vitatott elévülési idő alkalmazása – az eszközök e kategóriája tekintetében – meghaladja a szükséges mértéket. [66]

97. Ami ezt követően a meglévő számlákat illeti, az e vagyontárgyakra alkalmazandó, vitatott elévülési idő hossza nem tűnik számomra aránytalannak.

98. Emlékeztetek ugyanis arra, hogy ez idáig a Bíróság az X és Passenheim-van Schoot ítéletben csak az ebben az ügyben érintett, tizenkét évvel meghosszabbított elévülési időről konkrét arányosságáról határozott, amelyet arányosnak talált. [67]

99. A jelen ügyben a Bíróságnak arról a kérdésről kell határoznia, hogy a tagállam az olyan vagyon esetében, amelyet külföldön elrejtettek, és amelyről így nem volt tudomása, megállapíthatja-e az adót az érintett vagyon megszerzésének időpontjától függetlenül, tehát időbeli korlátozás nélkül. Álláspontom szerint ez a helyzet. Megjegyzem ugyanis, hogy egyrészt a Bíróság által az X és Passenheim-van Schoot ítéletben rögzített indokok, amelyekkel elismeri annak szükségességét, hogy a tagállamok meghosszabbított elévülési időt alkalmazzanak, [68] átültethetők a jelen ügybe is. Másrészt az adójog területén mára elért harmonizáció szintjére tekintettel, amely igen korlátozott, valamint figyelemmel arra, hogy a tagállamoknak küzdeniük kell az adócsalás ellen, amit a Bíróság ekképpen elismert, úgy gondolom, hogy ez utóbbiak e téren széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, beleértve a jelen ügyben érintett szabály alkalmazását. [69]

100. *Másodikként* a 720-as nyomtatvánnyal érintett azon eszközök kategóriáját kell megkülönböztetni, amelyek a 2011/16 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének értelmében az automatikus információcsere körébe tartoznak. [70] A vagyoni eszközök ezen kategóriájára vonatkozóan igaz, amit a spanyol kormány állít, vagyis az automatikus információcserére ez esetben a „rendelkezésre álló információ” elve érvényesül. [71] Lényegében ez az elv azt jelenti, hogy

[66] Konkrétan a vitatott elévülési idő aránytalan jellege akkor ütközik ki, ha a spanyol adóhatóság a fent hivatkozott rendelkezések alapján a többi tagállamtól *nem kapja meg* az adóalanyainak az új pénzügyi számláira vonatkozó információkat, holott azokat továbbítani kellett volna részére. Így az ilyen helyzetekben az „actio nata” elvének alkalmazása azt jelenti, hogy az utólagos adómegállapításra nyitva álló négyéves elévülési idő nem kezdődik el, holott az adóhatóság a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően nem hivatkozhat a szükséges információk összegyűjtése során felmerült nehézségekre vagy a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködés esetleges hiányosságaira a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolása érdekében. Ezzel szemben, ha az információk szolgáltatása *ténylegesen megtörténik*, például a 720-as nyomtatvány benyújtására nyitva álló határidő lejárta előtt, az „actio nata” szabály ilyen helyzetben egyáltalán nem járna az elévülési idő tényleges meghosszabbításával a belső helyzetekben alkalmazandó határidőhöz képest.

[67] Konkrétan azért ítélte ezen időt arányosnak, mert a tagállam azon választása, hogy ezen elévülést időben korlátozza és e korlátot az adócsalással összefüggő bűncselekmények üldözésére induló eljárásokban irányadó határidőkre tekintettel állapítsa meg, nem tűnik aránytalannak (X és Passenheim-van Schoot ítélet, 69. pont).

[68] Lásd ebben a tekintetben a jelen indítvány 83., 84. és 89. pontját.

[69] Megjegyzem, hogy az „actio nata” elvére tekintettel, amennyiben az adóhatóság adatokkal rendelkezik valamely adótárgyról, négyéves határidőn belül gondoskodnia kell az esetleges adótartozás megállapításáról. Mivel ez a határidő megegyezik a belföldi tényállások esetén alkalmazandóval, nem meghosszabbított adómegállapítási határidőről van szó, amely nem kifejezetten arra irányulna, hogy ezen adóhatóság hasznosan igénybe vehessen kölcsönös segítségnyújtási eszközöket, és akkor indulna meg, amint az érintett adótárgyak más tagállamban lennének találhatók, amint azt a Bíróság az X és Passenheim-van Schoot ítéletben említette.

[70] Az ezen irányelv 8. cikke (1) bekezdésének c) pontjában említett életbiztosítási jogokról vagy szerződésekről, valamint az ezen (1) bekezdés e) pontjában említett ingatlanokról van szó.

[71] Így a 2011/16 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése értelmében minden tagállam illetékes hatósága automatikus információcsere keretében közli a másik tagállam illetékes hatóságával „a rendelkezésére álló információkat”. E tekintetben ezen irányelv 3. cikkének 9. pontja pontosítja, hogy az említett irányelv 8. cikkének (1) bekezdése értelmében rendelkezésre álló információk az információt közlő tagállam adónyilvántartásaiban szereplő, az adott tagállam információgyűjtésre és -feldolgozásra szolgáló eljárásaival összhangban visszakereshető információt jelenti.

a tagállamoknak csak azokat az információkat kell megosztaniuk, amelyek a nemzeti adóadatbázisaikban a rendelkezésükre állnak. Az adóhatóságok által saját belső adóügyi céljaikra összegyűjtött adatokon kívül további adatgyűjtésre nincs szükség.

101. Noha elismerem, hogy az eszközök e kategóriájára vonatkozó automatikus információcsere főszabály szerint korlátozható tehát, komoly kétségeim vannak azzal kapcsolatban, hogy a gyakorlatban ez a helyzet áll-e fenn valamennyi szóban forgó vagyoni eszköz esetében, amint azt a spanyol kormány állítja. A 2011/16 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése ugyanis a vagyoni eszközök öt kategóriáját tartalmazza, és legalábbis az ingatlanokat illetően számomra kevéssé tűnik valószínűnek, hogy a tagállamok ne rendelkeznének az adó helyes összegének az érintett tagállam általi megállapításához szükséges információkkal. [72]

102. Ezzel együtt a Bizottság nem válaszolt a spanyol kormány ezen állításaira, és véleményem szerint nem terjesztett elő olyan érveket, amelyek alapján a Bíróság ezeket az állításokat biztosan elutasíthatná. [73] Ebből következik, hogy a Bizottság nem bizonyította a megkívánt módon, hogy a spanyol adóhatóság a vagyoni eszközök ezen kategóriája tekintetében el tudja végezni a szükséges ellenőrzéseket.

103. *Harmadikként*, a 2011/16 irányelvben nem említett információkat illetően [74] a spanyol kormány ezen irányelv értelmében a vagyoni eszközök e kategóriájára vonatkozó információkhoz nem jut hozzá szisztematikus és automatikus módon. A fenti 97–99. pontban vázolt indokok alapján úgy vélem, hogy a vagyoni eszközök e kategóriája esetében a vitatott elévülési idő nem haladja meg a szükséges mértéket.

104. Következésképpen úgy vélem, hogy a Bizottság kizárólag az új bankszámlákra vonatkozó információk kategóriája tekintetében bizonyította az elévülési idő aránytalan jellegét. Azt javaslom tehát a Bíróságnak, hogy adjon helyt az első kifogásnak annyiban, amennyiben a spanyol kormány a vagyoni eszközök e kategóriájára vonatkozóan a vitatott elévülési időt írta elő.

2) Az adócsalás megdönthetetlen vélelmének fennállásáról (első rész)

105. Az adócsalás megdönthetetlen vélelmének fennállását illetően úgy vélem, hogy el kell utasítani a Bizottság által előadott érveket.

106. Igaz ugyan, hogy az adócsalás vélelmét nem lehet kizárólag arra a körülményre alapítani, hogy az adóalany helyzete külföldi elemet tartalmaz. [75] Egyébiránt az olyan rendelkezés, amely kizárólag azon okból vélelmezi a csalárd magatartás fennállását, hogy az általa előírt feltételek teljesülnek, anélkül, hogy bármilyen lehetőséget biztosítana az adóalany számára e vélelem megdöntésére, főszabály szerint meghaladja a kitűzött célok eléréséhez szükséges mértéket. [76]

[72] Ami az ingatlanokat illeti, a tagállamok alapvetően az összes releváns információt tartalmazó nyilvántartással rendelkeznek.

[73] Lásd analógia útján: 2012. július 12-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-562/10, EU:C:2012:442, 53. és 61. pont).

[74] Ezen információk tekintetében lásd a jelen indítvány 30. és 40. lábjegyzetét.

[75] Lásd ebben az értelemben például: 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélet (C-9/02, EU:C:2004:138, 51. pont); 2011. május 5-i Bizottság kontra Portugália ítélet, (C-267/09, EU:C:2011:273, 33–49. pont); 2013. november 7-i K. ítélet, (C-322/11, EU:C:2013:716, 60. pont).

[76] Lásd ebben az értelemben: 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 82. pont); 2012. július 5-i SIAT ítélet (C-318/10, EU:C:2012:415, 50. pont); 2013. október 3-i Itelcar ítélet, (C-282/12, EU:C:2013:629, 37. pont); 2019. február 26-i X (Harmadik országban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 88. pont).

107. Mindemellett a Bizottság nem bizonyította, hogy a jelen ügyben az adócsalás megdönthetetlen vélelméről lenne szó.

108. Először is meg kell állapítani, hogy a csalás vélelmének megdöntése szempontjából nincs jelentősége annak, hogy kizárt az elévülési időre való hivatkozás lehetősége.[77] Másodszor, és az elévülés kérdésén túl azt kell még meghatározni, hogy az adóalany ennek ellenére elkerülheti-e a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének és a társasági adóról szóló törvény 121. cikke (6) bekezdésének alkalmazását, és így meghiúsíthatja-e a külföldön található vagyontárgyak vagy vagyoni jogok értékének megfelelő összegnek az adóalapjába való beszámítását abban az esetben, ha ezen összegek után már fizetett adót, viszont a vonatkozó adóbevallás benyújtását nem, vagy már nem tudja igazolni. E tekintetben a felek által vitatott pontok lényegében a szóban forgó szabályozás és annak végrehajtásának a hatályához kapcsolódnak.[78]

109. E tekintetben emlékeztetek arra, hogy különösen valamely nemzeti szabályozás végrehajtását illetően a tagállami kötelezettségszegés bizonyításához a kizárólag valamely nemzeti rendelkezés tartalmát érintő tagállami kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset esetén általában figyelembe vettekhez képest sajátos természetű bizonyítékok benyújtása szükséges. Ilyen körülmények között pedig a kötelezettségszegést csak akkor lehet megállapítani, ha a nemzeti közigazgatásnak és/vagy bíróságoknak felrótt, és az érintett tagállamnak betudható gyakorlat iratokkal kellőképpen és részletesen alátámasztható.[79]

110. A szóban forgó szabályozás hatályát illetően úgy vélem, hogy a spanyol kormány a bizonyítási teherre vonatkozó több rendelkezésre, valamint egy e tárgyban hozott ítéletre hivatkozva meggyőzően kifejtette, hogy a bizonyítási teher az adóhatóságot terheli, így ha az adóalany nem őrzi meg az adóbevallást igazoló dokumentumokat azon jövedelmek tekintetében, amelyek révén a vagyoni eszközeit szerezte, ebből nem következik automatikusan, hogy a személyi jövedelemadóról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdése értelmében vett, nem igazolt vagyongyarapodást ért el.[80] A Bizottság nem szolgáltatott olyan bizonyítékot, amely lehetővé tenné e magyarázat elvetését. Közelebbről, e rendelkezés szövegével önmagában nem ellentétes a spanyol kormány által előadott értelmezés. Ami pedig az adóhatóság gyakorlatát illeti, meg kell állapítani, hogy az, hogy a Bizottság további pontosítás nélkül „konkrét példákat” említ, nem felel meg a felrótt gyakorlat kellően dokumentált és részletes alátámasztására vonatkozó kritériumnak.

111. Ebből következik, hogy a Bizottság nem nyújtott be a csalás megdönthetetlen vélelme fennállásának igazolásához szükséges bizonyítékot.

[77] Az elévülés ugyanis természeténél fogva csupán azon következmények megakadályozását teszi lehetővé, amelyeket a vélelem alkalmazása maga után von, ami nem ugyanaz, mivel magát a csalás megállapítását nem érinti. Az, hogy a szóban forgó rendelkezések nem teszik automatikusan lehetővé az adócsalás vélelme alóli mentesülést pusztán azzal az indokkal, hogy olyan vagyoni eszközökről van szó, amelyek szerzése óta az elévülési idő letelt, önmagában nem egyenértékű a csalás megdönthetetlen vélelmével.

[78] Így a Bizottság e tekintetben utal mind a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének szövegére, mind pedig e szabályozás konkrét alkalmazásának példáira. Lásd a jelen indítvány 43. pontját.

[79] Lásd: 2005. május 12-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-287/03, EU:C:2005:282, 28. pont).

[80] Megjegyzem, hogy a spanyol kormány érvei csak a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdésére utalnak. Mivel általános elvekről van szó, ugyanakkor értelmezésem szerint azok a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdésére is vonatkoznak.

112. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy részben adjon helyt az első kifogásnak, mivel azáltal, hogy az új bankszámlákra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy késedelmes teljesítése esetén az adóhatóság a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától függetlenül beszedheti az abból eredő adótartozást, a Spanyol Királyság nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2. A 150%-os értékarányos bírságról (második kifogás)

113. Második kifogásával a Bizottság arra hivatkozik, hogy aránytalan korlátozásnak minősül az, hogy „automatikusan 150%-os értékarányos bírságot szabnak ki a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetén”.

a) A szóban forgó szabályozás

114. E kifogás a 7/2012. sz. törvény két kiegészítő rendelkezésében foglalt szabályra vonatkozik. E rendelkezések a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikke (2) bekezdésének alkalmazásából eredő adójogi jogsértést és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdésében foglalt hasonló szabályt szankcionálják. E tekintetben a 7/2012. sz. törvény első kiegészítő rendelkezése előírja, hogy e rendelkezések alkalmazása „határozza meg az adójogi jogsértést”, amely „különösen súlyosnak” tekintendő, és 150%-os bírsággal sújtható. A bírságot az érintett vagyontárgyak és vagyoni jogok értéke után fizetendő adó összege alapján kell kiszámítani.

b) A felek érvei

1) A Bizottság érvei

115. A Bizottság szerint a 150%-os mértékű arányos bírság mind súlyossága, mind automatikus és nem módosítható jellege miatt aránytalan.

116. A bírság súlyosságát illetően, a 150%-os mérték egyértelműen magasabb, mint a késedelmesen benyújtott adóbevallásra progresszívan alkalmazott szankciók esetében, amelyek mértéke 5%, 10%, 15% és 20% attól függően, hogy a késedelem 3, 6, 12 hónap vagy annál több.[81] E csekélyebb mértékű bírságokhoz kell mérni a 150%-os mértékű értékarányos bírságot, mivel mindkét esetben az adóztatható jövedelemre vonatkozó bevallás késedelmes benyújtásáról van szó. Mindemellett ezek a sokkal csekélyebb bírságok a *fizetési kötelezettséggel* közvetlenül összefüggő adóbevalláshoz kapcsolódnak, míg a legsúlyosabb, 150%-os szankció a 720-as nyomtatványon teljesítendő adatszolgáltatási kötelezettséghez, amely pusztán az információk közlésére vonatkozó olyan egyszerű, *alaki kötelezettséget* jelent, amely főszabály szerint nem von maga után adóztatást.

117. Ami a bírság automatikus és nem módosítható jellegét illeti, a Bizottság *először is* megjegyzi, hogy a 150%-os bírság mérséklésére semmilyen lehetőség nem biztosított, ilyen mértékű bírság alkalmazandó függetlenül a nemzeti adóhatóságok rendelkezésére álló információk

[81] Az LFG 27. cikkéről van szó.

szintjétől,[82] a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától (függetlenül az azóta letelt elévülési időtől), és az adóalany magatartásától, akinek esetében nem feltétlenül arról van szó, hogy az adatszolgáltatási kötelezettségét egyáltalán nem teljesíti, hanem esetleg csupán késve tesz eleget annak.

118. A spanyol kormány által hivatkozott, a 2017. június 6-i állásfoglalásban biztosított kiigazítási lehetőséget illetően a Bizottság megjegyzi, hogy ezen állásfoglalás értelmében annak az adóalanynak, aki nem tett eleget bevallási kötelezettségének, lehetősége van helyzetének rendezésére személyi jövedelemadójának határidőn túli önellenőrzés keretében történő megállapítása, és az annak megfelelő összegű adó megfizetése útján. Ebben az esetben a 150%-os bírság helyett 20%-os adópótlékot kell fizetni. Ezt az állásfoglalást azonban nem lehet figyelembe venni, mivel egyrészt jogilag nem kötelező erejű, és a 7/2012. sz. törvény – amely a 720-as nyomtatvánnyal kapcsolatos kötelezettség jogi hátterét képezi – egyik eleme sem enged arra következtetni, hogy fennáll ez a lehetőség. Másrészt az állásfoglalást később tették közzé, mint a Bizottság indokolással ellátott véleményét, ami kizárja, hogy azt figyelembe lehessen venni. Ami az adóhatóság ezen állásfoglalás közzétételét megelőző gyakorlatát illeti, úgy tűnik, hogy a 150%-os bírságnak a 20%-os adópótlékkal való helyettesítését az adóhatóság nem egységesen, hanem inkább eseti alapon alkalmazta. A Bizottság rendelkezésére álló információkból kitűnik, hogy az állásfoglalás közzététele előtt bizonyos esetekben, amikor a 720-as nyomtatványt határidőn túl nyújtották be, előfordulhatott, hogy 150%-os bírságot pusztán amiatt szabták ki a külföldi vagyontárgyak és vagyoni jogok birtokosára, mert nem tudta igazolni, hogy kellő időben megfizette az e jövedelem utáni adó összegét.

119. *Másodszor*, ugyanúgy, mint a külföldön található eszközök nem igazolt vagyongyarapodásnak minősítése esetén, az adóhatóság nem folytat semmilyen külön vizsgálatot a bejelentési kötelezettség elmulasztásának esetén, ha a vagyoni eszközök tulajdonosa nem tudja bizonyítani, hogy ezen eszközök bevallott és adóköteles jövedelmeknek feleltethetők meg, így az az adócsalás megdönthetetlen vélelmét eredményezi.

120. *Harmadszor*, a Bizottság úgy véli, hogy az is aránytalan, hogy a 150%-os bírságot a szóban forgó jövedelmek megadóztatásával és az átalánybírságok kiszabásával egyidejűleg alkalmazzák, anélkül, hogy figyelembe vennék az ezekből összeadódó teljes adótartozást. Olyan eset is felmerülhet, amikor az összadótartozás meghaladja az adóköteles vagyontárgyak és vagyoni jogok értékét. A Bizottság a „tudomására hozott esetekre" hivatkozik, és két példát említ a szankciók egyidejű alkalmazására.

2) A spanyol kormány érvei

121. A spanyol kormány elöljáróban megjegyzi, hogy a szankciók arányossága – legyen szó akár a 150%-os bírságról, akár az átalánybírságokról – kizárólag a nemzeti bíróságok mérlegelési jogkörébe tartozik, mivel nem képezi európai szintű harmonizáció tárgyát.

122. Ennek alapján *elsősorban* úgy véli, hogy a bírság súlyosságát illetően a 150%-os bírság, és a Bizottság által hivatkozott alacsonyabb adópótlékok nem hasonlíthatók össze. Ugyanis csupán az előbbi szankciójellegű, amit az olyan adóalany magatartásának szankcionálására szántak, aki az adatszolgáltatási kötelezettségének *anélkül* tesz eleget, hogy a vonatkozó adó összegét

[82] Amint azt a jelen indítvány 47–57. pontjában kifejtettem, a Bizottság az első kifogásban úgy véli, hogy a tagállamoknak elegendő eszköz áll rendelkezésükre ahhoz, hogy a külföldön birtokolt vagyontárgyakról és vagyoni jogokról tájékoztatást kapjanak a 2011/16 irányelv szerinti megfelelő adóellenőrzés lefolytatásához.

megfizetné, míg az utóbbiak célja mindössze az, hogy az adóalanyokat az előírt határidő betartására ösztönözzék, és hogy kártalanítsák az államot az adó késedelmes megfizetéséből eredően ért károkért.

123. Továbbá az a körülmény, hogy a 2017. június 6-i állásfoglalás az indokolással ellátott véleményt követően született, nem képezheti akadályát annak, hogy az abban foglalt értelmezést figyelembe vegyék. Egyrészt ugyanis az állásfoglalások a rendelkezések értelmezésére korlátozódnak, és módosításukra vagy helyesbítésükre nincs lehetőség. Következésképpen az adójogi állásfoglalás semmilyen új alkalmazandó rendelkezést nem eredményez, az adóalany számára előnyös hatások pedig a rendelkezés hatálybalépésének időpontjára visszaható hatállyal érvényesülnek. Egyébiránt nem helyes az a feltételezés, hogy a kiigazítás lehetősége ne szerepelne a törvényben. E lehetőséget és az ahhoz fűződő hatásokat ugyanis az LFG 27. cikke és 179. cikkének (3) bekezdése általánosságban elismeri. Ebben az állásfoglalásban vizsgált szabályozásból az következik, hogy határidőn túl önkéntes kiigazítás benyújtható anélkül, hogy a fizetés elmulasztását szankcionálnák, azonban az esetleges adópótlékok kiszabását ez nem érinti. E szabályozás valamennyi adóbevallásra alkalmazandó, így a külföldi vagyoni eszközökre is nyújtható be kiigazítás, e szabály pedig a 7/2012. sz. törvény elfogadásakor már hatályban volt. A kiigazítás lehetősége tehát már az állásfoglalás közzététele előtt biztosított volt. Másrészt, ami a Bizottságnak az állásfoglalás közzététele előtti gyakorlatra vonatkozó állításait illeti, azokban a Bizottság csupán kijelentette, hogy a kiigazítás lehetősége nem alkalmazható egységesen, anélkül, hogy e tekintetben bármilyen konkrét bizonyítékkal szolgált volna.

124. Egyébiránt a spanyol jogban előírt arányosság elvéből [83] eredő követelmények azt is lehetővé teszik, hogy a hatóság módosítsa a szankciókat annak érdekében, hogy az adójogi jogsértésekkel összhangban álló alkalmazásukat biztosítsa.

125. Ezenkívül álláspontja szerint az 150%-os mértékű értékarányos bírság nem egy szimpla adatszolgáltatási kötelezettség megsértését szankcionálja, hanem a bevételek eltitkolását és az adó megfizetésének ismételt elmulasztását, más szóval az adóelkerülést. Mivel e bírság az adóalany magatartásának szankcionálására irányul, kizárt, hogy mértékét a harmadik személyek által az adóhatóságnak nyújtható információk szintje alapján megváltoztassák.

126. *Másodsorban* a spanyol kormány vitatja a bírság automatikus jellegét. Egyrészt emlékeztet arra, hogy a bírság kiszabásának feltétele a szankcionálandó jogsértés valamennyi alkotóelemének együttes fennállása, amellyel kapcsolatban a bizonyítási teher a hatóságra hárul. [84] Másrészt, véleménye szerint az adóhatóságnak az adóalany vétkességét is bizonyítania kell, többek között az LFG 178.,179., és 183. cikkének (1) bekezdése alapján. Álláspontja szerint a spanyol adó- és közigazgatási rendszerben szankciók csak akkor szabhatók ki automatikusan, és különösen csak akkor lehet szankciót egyáltalán kiszabni, ha a vétkességet kellően igazolták és indokolták, mivel a tényállás és a vétkesség bizonyításának terhe teljes mértékben és kizárólagosan a hatóságra hárul az ártatlanság vélelmének elve alapján. A 720-as nyomtatvány bevezetése óta a határidőn túl benyújtott bevallásoknak csupán 7,6%-a vonta maga után adóbírság kiszabását.

[83] A spanyol kormány megjegyzi, hogy általánosságban a közigazgatási szankciókra vonatkozóan az arányosság elvét a Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (a közszférára vonatkozó jogi szabályozásról szóló 40/2015. sz. törvény) 29. cikke szabályozza, amelynek (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[h]a a kiszabandó szankció és a jogsértő cselekmény súlyossága közötti egyensúly, valamint az eset körülményei alapján indokolt, a határozathozatalra illetékes szerv a kevésbé hátrányos szankció kiszabása mellett dönthet”. Az adózás területén az arányosság elvét közelebbről a következő rendelkezések határozzák meg: a) az LFG „Az adórendszer szervezésének és alkalmazásának alapelvei” című 3. cikke, amelynek (2) bekezdése rögzíti hogy „[az] adórendszer alkalmazása az arányosság elvén alapul […]”, valamint b) az LFG „Az adójogi szankcionálási jogkör alapelvei” című 178. cikke kimondja hogy „[különösen] a jogszerűség, a büntethetőség, a felelősség, az arányosság és a versenytilalom elve alkalmazandó”.

[84] E tekintetben lásd a jelen indítvány 59– 61. pontját.

127. Elengedhetetlen tehát, hogy a vétkesség külön indokolás tárgyát képezze, és hogy azt olyan, kellően egyértelmű és részletes ténybeli elemekkel bizonyítsák, amelyek azon érvelést is magukban foglalják, amely alapján a vétkesség fennállására következtettek. Szemléltetésképpen a spanyol kormány egy olyan bírósági határozatra [85] utal, amely megsemmisítette a kiszabott szankciót, mivel elégtelennek ítélte a szankciót kiszabó határozat vétkességre vonatkozó indokolását. A spanyol kormány számadatokat is felsorol lényegében annak igazolásaképpen, hogy e bírság kiszabása mindig mérlegelés tárgyát képezi: a 781 ellenőrzési eljárásból csupán 296 alapján indult szankció kiszabására irányuló eljárás, és ezek közül 108 [86] eredményezte a 150%-os mértékű értékarányos bírság alkalmazását az adóhatóság által. A szabályozás tehát nem állít fel adócsalásra vonatkozó vélelmet.

128. *Harmadsorban*, a bírság arányosságának igazolására a spanyol kormány egyrészről azt hozza fel, hogy az csak olyan más bírságokkal vethető össze, amelyek a vagyoni eszközök ismételt és szisztematikus eltitkolását szankcionálják, ezek mértéke jellemzően 100% és 150% között van. [87] A 150%-os mérték tehát az LFG által az adótartozás meg nem fizetésének súlyosabb eseteire általánosan meghatározott mérték felső határán mozog. Egyébiránt, általában az olyan súlyosabb esetekben, mint például az adóhatósággal szembeni bűncselekmények esetében, a szankció a meg nem fizetett összeg 600%-át is elérheti. [88] Másrészt, a 150%-os mérték elismerés esetén (30%-kal), illetve rövid időn belüli megfizetése esetén (25%-kal) csökkenthető, tehát a büntetés mértéke összesen 78,75%-ra csökkenthető.

129. Egyébiránt téves a Bizottság arra vonatkozó állítása, hogy a 720-as nyomtatvány benyújtásának elmulasztásával megvalósuló eljárási jogsértés és az igazolatlan vagyongyarapodás korrekciójával megvalósuló anyagi jogsértés „együttes alkalmazásáról” lenne szó. Ugyanis, ha az adóhatóság bizonyítja az adóalany vétkes magatartását, az anyagi jogi szankciót alkalmazza, amelybe az LFG 180. cikkének (1) bekezdése értelmében beolvad az eljárási jogsértés. [89] A spanyol kormány szerint, mivel igen éles a határvonal az igazolatlan vagyongyarapodás korrekciója és a 720-as nyomtatvány benyújtásának elmulasztása között, ezek az eszközökből is fakadóan külön-külön nem, csak egységként értékelhetőek a jogsértés megállapítása szempontjából.

c) Értékelés

130. Elöljáróban pontosítom, hogy a spanyol kormány állításával ellentétben meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezik hatáskörrel a Bizottság szankciók arányosságára vonatkozó kifogásainak értékelésére. [90]

[85] A Tribunal Económico-Administrativo Central (központi adóügyi közigazgatási bíróság), első tanács, 2019. február 14-i határozata (R. G. 529/2016).

[86] Megjegyzem, hogy kétségek állnak fenn azon ügyek számát illetően, amelyekben a 150%-os szankció alkalmazására sor került. A spanyol kormány észrevételeiben ugyanis egyszer 108, másszor 129 ügyre hivatkozik.

[87] Az LFG 191. cikkének (4) bekezdéséről van szó.

[88] A spanyol kormány az 1995. november 23-i 10/1995. sz. Ley Orgánica del Código Penal (a büntető törvénykönyvről szóló alkotmányos törvény) (a BOE 1995. november 24-i 281. száma) 305. cikkére hivatkozik.

[89] E rendelkezés kimondja, hogy „[u]gyanaz a cselekmény vagy mulasztás, amelyet valamely jogsértés minősítésének kritériumaként vagy a jogsértés súlyos vagy különösen súlyos minősítését meghatározó körülményként kell alkalmazni, nem szankcionálható önálló jogsértésként”.

[90] Habár a szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolása hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása, e hatáskörüket többek között az arányosság elvének tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk. Lásd ebben az értelemben: 2001. július 12-i Louloudakis ítélet (C-262/99, EU:C:2001:407, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

131. Második kifogásának alátámasztására a Bizottság több különböző érvet hozott fel, amelyek mindegyike a 150%-os bírság aránytalan jellegének bizonyítására irányult. Noha úgy gondolom, hogy ezen érvek többségét el kell utasítani (1. szakasz), az a véleményem, hogy a Bizottság első kifogásával kapcsolatban tett javaslatom eredményeként helyt kell adni az elévülési idő aránytalan jellegére alapított érvnek (2. szakasz).

1) A Bizottság által előadott érvek, amelyek nem az elévülési idő aránytalan jellegére vonatkoznak

132. A Bizottság által ezzel kapcsolatban előadott érvek nagyrészt a bírság jellegén és terjedelmén alapulnak, amelyeket azonban a spanyol kormány vitat. Ezen érvek (ii. rész) értékeléséhez először is e két felvetést kell körbejárni (i. rész).

i) A bírság jellegéről és terjedelméről

133. Először is, ellentétben azzal, amit a Bizottság állít, számomra egyértelműnek tűnik, hogy a 150%-os bírság nem egyszerű *alaki* kötelezettség elmulasztását szankcionálja, hanem *anyagi* jogi kötelezettség nemteljesítését. Amint azt ugyanis a spanyol kormány megjegyzi, amit egyébként a Bizottság sem vitat, e bírság kiszabása a természetes személyek jövedelemadójáról szóló törvény 39. cikkének (2) bekezdésében, és a társasági adóról szóló törvény 121. cikkének (6) bekezdésében foglalt szabály alkalmazását feltételezi, ami azt jelenti, hogy az adóalany olyan külföldi vagyonnal rendelkezik, ami után nem fizette meg az adót, amit meg kellett volna fizetnie. E tekintetben hangsúlyozom, hogy amint azt maga a 7/2012. sz. törvény első kiegészítő rendelkezésének szövege is előírja, a 150%-os bírság a fizetendő adó összege alapján kerül kiszámításra, így az közvetlenül kapcsolódik a tényleges adófizetési kötelezettséghez. Egyébiránt a 720-as nyomtatványhoz fűződő alaki kötelezettség nemteljesítését más módon, a Bizottság harmadik kifogásának tárgyát képező átalányösszegű bírságokkal szankcionálják. [91]

134. Egyebekben véleményem szerint a Bizottság által előadott érvek alapján nem utasítható el a spanyol kormány azon magyarázata, amely szerint az adóhatóságnak a bírság kiszabása érdekében az adóalany vétkességét is bizonyítania kell. Különösen az, hogy maga a 7/2012. sz. törvény két kiegészítő rendelkezése nem tartalmaz a vétkességre vonatkozóan kifejezett szabályt, egyáltalán nem jelenti azt, hogy ilyen szabály ne lenne alkalmazandó, mivel azt a jogszabály egyértelműen előírja, amint arra a spanyol kormány rá is mutat. A Bizottság tehát nem szolgáltatott kellő bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a 720-as nyomtatványhoz kapcsolódó kötelezettségek teljesítésének elmulasztása automatikusan bírság kiszabását vonná maga után. Ebből az is következik, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy az adóalany magatartását ne vennék figyelembe a bírság alkalmazása során, sem pedig azt, hogy az adócsalás megdönthetetlen vélelméről lenne szó.

135. Végezetül, a bírság nem módosítható jellegét illetően a felek között vitatott pontok először is az a 2017. június 6-i állásfoglalásban ismertetett, a tartozás rendezésére vonatkozó lehetőségre és másodszor a szankciók halmozásának kérdésére vonatkoznak. [92]

136. Ezen első pontot illetően megjegyzem, hogy szövege szerint a 7/2012. sz. törvény első kiegészítő rendelkezése rögzített módon 150%-os bírságot ír elő. Márpedig a spanyol kormány kifejtette, hogy e szövegezés ellenére általánosságban az önellenőrzés lehetőségét az LFG 27. cikke és 179. cikkének (3) bekezdése rögzíti, amely rendelkezések a 720-as nyomtatványra is a

[91] Lásd e tekintetben a jelen indítvány 144. és 145. pontját.

[92] Ezzel szemben az nem vitatott, hogy nem veszik figyelembe azokat az információkat, amelyekkel a hatóság rendelkezik.

hatálybalépésétől fogva irányadók. E törvényerejű rendelkezésekre tekintettel számomra nem tűnik relevánsnak, hogy az állásfoglalás az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártát követően lépett hatályba.[93] Véleményem szerint a Bizottság nem terjesztett elő más bizonyítékot, amely alapján el lehetne utasítani ezt a magyarázatot. Különösen, hogy a Bizottság által szolgáltatott információk szerint „bizonyos esetekben előfordulhatott", hogy a külföldön található vagyontárgyak és vagyoni jogok birtokosára 150%-os bírságot szabtak ki pusztán azon az alapon, hogy nem tudta igazolni a megfelelő jövedelemadó határidőn belüli megfizetését, nem elegendő a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat által megkövetelt bizonyításhoz.[94]

137. Hasonlóan, a szankciók halmozásának kérdését illetően úgy vélem, hogy a Bizottság nem hozott fel olyan bizonyítékot, amelynek alapján el kellene utasítani a spanyol kormány azon magyarázatát, mely szerint az LFG 108. cikkéből következően az eljárási jogsértés beolvad az anyagi jogi jogsértésbe.

ii) A bírság arányos jellegéről

138. Mivel a bírság terjedelme és jellege ily módon pontosításra került, azt a következtetést kell levonni, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a 150%-os bírság kiszabása automatikus és nem módosítható. Ezzel együtt továbbra is vannak olyan helyzetek, amikor 150%-os bírságot szabnak ki az adóalanyra a vagyoni eszközök eltitkolása miatt. Az ilyen mértékű bírság azonban álláspontom szerint ugyanakkor nem aránytalan.

139. Egyrészt ugyanis, mivel a 150%-os bírságot a vagyoni eszközök szisztematikus eltitkolásának szankcionálása érdekében szabják ki, így az nem hasonlítható azokhoz a késedelmes fizetés esetén alkalmazott alacsonyabb adópótlékokhoz, amelyekre a Bizottság hivatkozik. Ezzel szemben, a spanyol kormányhoz hasonlóan úgy vélem, hogy a 150%-os bírságot helyesebb a spanyol jog azon rendelkezéseivel összehasonlítani, amelyek a vagyontárgyak ismételt és szisztematikus eltitkolását szankcionálják a belső jogban, és amelyek a spanyol kormány szerint 150%-ig terjedő bírság kiszabását rendelik. Mivel a Bizottság nem hozott fel egyetlen olyan érvet sem, amely lehetővé tenné ezen összehasonlítás elutasítását, nem bizonyította, hogy a külföldi vagyontárgyak eltitkolása esetén kiszabott szankció súlyosabb lenne, mint a belföldi ügyekben alkalmazott szankció.

140. Másrészt a Bizottság által előadott további érveket nem találom meggyőzőnek. Különösen az nem tűnik számomra önmagában aránytalannak, hogy az adóhatóság rendelkezésére álló információkat nem veszik figyelembe a 150%-os bírság alkalmazása során. A bírság ugyanis az adóalany magatartását, azaz a vagyon szisztematikus eltitkolását szankcionálja, és így – amint azt korábban kifejtettük – kizárólag a fizetendő adó összege alapján kerül kiszámításra. Hasonlóképpen azt sem látom aránytalannak, hogy a bírságot az adó beszedésével egy időben szabják ki, mivel két különböző természetű összegről van szó. Kizárólag a bírság az, ami szankciónak minősül, amelyet pontosan a fizetendő adó összege alapján kell kiszámítani.

[93] Amint az a jelen indítvány 50. lábjegyzetében kifejtésre került, a kötelezettségszegés fennállását a tagállamban az indokolással ellátott véleményben meghatározott határidő lejártakor fennálló helyzet alapján kell megítélni. Pontosítom, hogy értelmezésem szerint nem a közigazgatás diszkrecionális jogkörébe tartozó lehetőségről van szó.

[94] Lásd a jelen indítvány 71. és 109. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

2) Az elévülési szabályok teljes hiányára alapított érv

141. A Bizottságnak a bírság automatikus jellegének bizonyítására irányuló egyik érve azon alapul, hogy a bírság különbségtétel nélkül vonatkozik valamennyi be nem vallott vagyontárgyra és jogra, anélkül, hogy a vagyoni eszközök szerzési időpontját figyelembe vennék. Ezt az érvet a Bizottság első kifogásában előadott érv „párjaként" értelmezem, amennyiben a Bizottság álláspontja az, hogy az elévülési szabályok teljes hiánya miatt aránytalan az adó beszedése, úgy az adófizetés elmulasztásának szankcionálására kiszabott bírság is az.

142. E konkrét kérdésben osztom a Bizottság érvelését. Ily módon, mivel aránytalannak tartom, hogy az új bankszámlákra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása esetén az adóhatóság a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától függetlenül beszedheti az abból eredő adótartozást, következésképpen a bírság ilyen helyzetben való alkalmazását is aránytalannak tartom.

143. A fenti megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság részben adjon helyt a második kifogásnak, mivel azáltal, hogy az új bankszámlákra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség elmulasztása esetén az adóhatóság a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától függetlenül beszedheti az abból eredő adótartozást, a Spanyol Királyság nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből és az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

3. Az átalánybírságokról (harmadik kifogás)

144. Harmadik kifogásában a Bizottság arra hivatkozik, hogy aránytalan korlátozásnak minősül az, ha „a külföldön található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése vagy a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetén az általános szankciórendszerben a hasonló jogsértésekre alkalmazott mértékűnél magasabb átalánybírságot [szabnak ki]."

a) A szóban forgó szabályozás

145. E kifogás az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdésében előírt átalánybírságokra vonatkozik. E cikk a 720-as nyomtatvánnyal összefüggő kötelezettségek elmulasztásához kapcsolódó jogsértésekre és szankciókra vonatkozó szabályokat rögzíti. E rendelkezés értelmében a 720-as nyomtatvány útján szolgáltatandó információk határidőn kívüli bejelentése, illetve a nyomtatványban hiányos, pontatlan vagy hamis információk közlése „különösen súlyos" adójogi jogsértésnek minősül. Az előírt szankciók szigorúbbak először is hiányos, pontatlan vagy hamis információk közlése esetében, valamint másodszor, abban az esetben, ha az információt egyáltalán nem jelentették be, mint harmadszor, a határidőn túl benyújtott bevallás esetén. Így az első két kategória esetében 5000 euró átalányösszegű bírság alkalmazandó az adott számlával/vagyoni eszközzel, ingatlannal/stb. kapcsolatos minden egyes ilyen adat vagy adatcsoport után azzal, hogy a bírság minimális összege 10 000 euró. Amennyiben a bevallást határidőn túl nyújtották be, anélkül, hogy az adóhatóság előzetes felszólítására sor került volna, a bírság összege 100 euró az adott számlával/vagyoni eszközzel, ingatlannal/stb. kapcsolatos minden egyes ilyen adat vagy adatcsoport után azzal, hogy a bírság minimális összege 1500 euró.

b) A felek érvei

1) A Bizottság érvei

146. A Bizottság szerint, noha elfogadott, hogy a belföldön kívül birtokolt vagyoni eszközök indokolhatják a vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség teljesítésének elmulasztásából fakadó külön bírságok alkalmazását, legalább a külföldi vagyoni eszközökre vonatkozóan az adóhatóság rendelkezésére álló információkat figyelembe kellene venni. Márpedig az átalánybírságok összegének meghatározásához alkalmazott kizárólagos kritérium a szóban forgó vagyoni eszközökre vonatkozó adatok vagy adatcsoportok száma.

147. Mindenesetre a belső helyzetek és azon esetek összehasonlítása, amelyekben az átalánybírságot a 720-as nyomtatványra vonatkozó rendelkezések keretében alkalmazták, a szóban forgó bírságok aránytalan jellegét mutatja. Ebből az összehasonlításból kitűnik, hogy a 720-as nyomtatvánnyal összefüggésben kiszabott specifikus átalánybírságok 15, 50 vagy 66-szor magasabbak, mint a belső helyzetekben kiszabott bírságok.

148. Közelebbről a Bizottság megjegyzi, hogy a 720-as nyomtatvány benyújtására vonatkozó adóügyi kötelezettség tájékoztató jellegű, így alaki kötelezettségnek minősül, mivel a nyomtatvány a legkevésbé sem alkalmas adótartozás megállapítására vagy beszedésére, ami arra enged következtetni, hogy e nyomtatvány benyújtásának elmaradása nem okoz közvetlen gazdasági veszteséget az adóhatóságnak. E kötelezettség egyben olyan általános jellegű kötelezettség formáját ölti (ami nem egyéni kérelemből fakad), amely a formanyomtatvány benyújtására köteles adóalanyra (nem pedig harmadik személyre) vonatkozik. A belső helyzetekben alkalmazott szankciók párhuzamos rendszerének[95] meghatározása során a következő négy esetet kell figyelembe venni.

i) A bevallás benyújtásának elmulasztása

149. Az e kötelezettség be nem tartása esetén kiszabott szankciók és a hasonló szintű belső jogsértésekért kiszabott szankciók összehasonlítása során figyelembe kell venni az LFG 198. cikke (1) bekezdésének első, második és harmadik albekezdésében említett magatartást. E rendelkezés szerint, amely csekély jelentőségű jogsértésnek minősíti az adóbevallás előírt határidőn belüli benyújtásának elmulasztását, az 200 eurós átalánybírsággal büntetendő. A 720-as nyomtatvány (az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdése) erre az esetre adatonként 5000 euró, és minimálisan 10 000 euró összegű bírságot ír elő, amely minimumösszeg ötvenszerese az LFG 198. cikkének (1) bekezdése szerinti jogsértésre kilátásba helyezett összegnek.

ii) A bevallás késedelmes benyújtása az adóhatóság előzetes felszólítása nélkül

150. Abban az esetben, ha a 720-as nyomtatványt a törvényben meghatározott határidő lejárta után, de azt megelőzően nyújtják be, hogy az adóhatóság erre felhívta volna az adóalanyt, akkor a bevallás önkéntes, de határidőn túli benyújtásáról van szó. Az adóhatóságot ekkor sem éri semmilyen közvetlen gazdasági veszteség. A hasonló szintű belső jogsértést az LFG 198. cikkének (2) bekezdése definiálja. Az említett rendelkezés értelmében, ha a bevallást az adóhatóság előzetes felszólítása nélkül, de határidőn túl nyújtják be, a bírság, valamint annak az alsó és felső határa

[95] A Bizottság szerint, mivel a spanyol jog a Spanyolországban található vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozóan nem ír elő adatszolgáltatási kötelezettséget, az intézkedés aránytalan jellegét csupán annak meghatározása útján lehet értékelni, hogy milyen szankciót szabtak volna ki, ha a 720-as nyomtatványra irányadó szabályozás alapján nem vezettek volna be külön szankciórendszert.

egyaránt az LFG 198. cikkének (1) bekezdésében kiszabott 100 eurós átalánybírság fele. Mivel az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdése adatonként 100 euró, minimálisan pedig 1500 euró összegű bírság kiszabásáról rendelkezik, e minimális összeg tizenötszöröse az LFG 198. cikkének (2) bekezdésében előírt bírságénak.

iii) Hiányos, pontatlan vagy téves információkat tartalmazó bevallás benyújtása, amelyet azonban az adóhatóság előzetes felszólítása nélkül önként helyesbítettek

151. Ez az eset a bevallás határidőn belüli, de hiányos, pontatlan vagy téves információtartalommal történő benyújtására vonatkozik. Mindazonáltal az adóalany ebben az esetben, mielőtt még arra az adóhatóság felszólítaná, helyesbíti ezeket az információkat (önkéntes, de határidőn túli kiigazítás). Az LFG 198. cikkének (2) bekezdése analógia útján a jelen esetre is alkalmazandó, mivel azt egyenértékűnek lehet tekinteni a helyesen kitöltött bevallás határidőn túli benyújtásával. Ebben az esetben a bírság összege 100 eurós átalányösszeg lenne. Ugyanígy, a 720-as nyomtatvány benyújtása esetén az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdése adatonként 100 euró, minimálisan pedig 1500 euró összegű bírság kiszabásáról rendelkezik, így e minimális összeg tizenötszöröse az LFG 198. cikkének (2) bekezdésében előírt bírságénak.

iv) Hiányos, pontatlan vagy téves információkat tartalmazó 720-as nyomtatvány benyújtása

152. Ami a bevallás határidőn belül, de hiányos, pontatlan vagy téves információtartalommal történő benyújtását illeti, anélkül, hogy az adóalany azokat helyesbítené, az ahhoz hasonló szintű belső jogsértésről az LFG 199. cikkének (1) bekezdése rendelkezik. E rendelkezés a hiányos, pontatlan vagy téves információkat tartalmazó bevallás benyújtását jogsértésnek minősíti, és arra 150 euró összegű átalánybírság kiszabását rendeli. A 720-as formanyomtatványra vonatkozó szabályok alapján a bírság összege adatonként 5000 euró, minimálisan pedig 10000 euró, így ezen bírság összege legalább a 66,66-szorosa az LFG 199. cikkének (2) bekezdése alapján kiszabhatóénak.

2) A spanyol kormány érvei

153. A spanyol kormány arra hivatkozik, hogy a Bizottság az összehasonlításnál nem a megfelelő szankciókat vetette össze, mivel nem összehasonlítható esetekről van szó. E tekintetben a 720-as nyomtatványhoz kapcsolódó kötelezettségek nemteljesítéséből eredő jogsértés három alapvető jellemzőjét emeli ki. Először is a 720-as nyomtatvány tájékoztató jellegű adójogi bevallásnak minősül. Továbbá, e nyomtatvány egy pénzügyi adatokról szóló bevallásnak felel meg. Végül pedig olyan bevallásról van szó, amelyet az adóalany a rá vonatkozó információkról tesz.

154. A legjobb összehasonlítási alap álláspontja szerint a kapcsolt ügyletekről szóló bevallás, mivel az előbb felsorolt három jellemző az arra vonatkozó két bírság esetében is megjelenik: tájékoztatási kötelezettségekről van szó, amelyek pénzbeli értékre vonatkoznak, és ezek maguk az adóalany, és nem harmadik személy által benyújtott bevallások.

155. A kapcsolt ügyleteket illetően e kormány hangsúlyozza, hogy az adóalanynak a kapcsolt személyekkel és szervezetekkel kötött ügyletekre vonatkozóan bizonyos adatokat rögzítenie kell és meg kell őriznie azokat. E kötelezettség nemteljesítése esetére a társasági adóról szóló törvény 18. cikkének (13) bekezdése adójogi jogsértést állapít meg, amennyiben e kapcsolt ügyletekre vonatkozóan nem, vagy hiányos, pontatlan, illetve valótlan adatokat szolgáltatnak. Ugyanezen

18. cikk (13) bekezdésének 1. pontja arra az esetre vonatkozóan ír elő szankciót, ha az értékelés kiigazítására nincs szükség, vagyis ha az adóhatóságnak semmilyen gazdasági kárt nem okoztak, mivel az adó összegét a hiba nem érintette, a hivatkozott rendelkezés 2. pontja pedig arra az esetre vonatkozik, amikor az értékelés kiigazítására van szükség. Következésképpen, a 720-as nyomtatványra irányadó szabályozáshoz hasonlóan a társasági adóról szóló törvény 18. cikke (13) bekezdésének 1. pontja olyan – gazdasági kárt nem okozó – adatszolgáltatási kötelezettségre vonatkozó jogsértésre vonatkozik, amely pénzbeli jellegű, és ami nem a szóban forgó információval érintett adóalanyra hárul. Az ilyen típusú jogsértések esetén a szankció 1000 euró összegű átalánybírság minden egyes hiányos, pontatlan, illetve téves adat, illetve 10 000 euró minden ilyen adatcsoport után.

156. Végül, a spanyol kormány szerint a hatóság rendelkezésére álló, harmadik személyektől származó információk szintjét nem kell figyelembe venni, mivel az átalánybírságok kizárólag az adóalany magatartását szankcionálják.

c) Értékelés

157. Az átalánybírságok jellegét illetően megjegyzem, hogy a felek egyetértenek abban, hogy a 720-as nyomtatvány benyújtásának kötelezettsége olyan alaki kötelezettségnek minősül, amelynek nemteljesítése nem okoz közvetlen gazdasági veszteséget az adóhatóságnak, és amely olyan általános jellegű kötelezettség formáját ölti, amely közvetlenül az adóalanyt terheli.

158. Ezt tisztázva, az átalánybírságok a Bizottság által felhozott indokok alapján számomra aránytalannak tűnnek.

159. Ami ugyanis azt a kérdést illeti, hogy a 720 formanyomtatvánnyal összefüggő kötelezettségek elmulasztása esetén kiszabott átalánybírságokat az LFG 198. és 199. cikkében szabályozott bírságokkal, vagy a kapcsolt ügyletekre kiszabott bírságokkal kell-e összehasonlítani, a Bizottság álláspontját osztom. A kapcsolt ügyletek ugyanis különös ügyleteknek minősülnek, és így nem általános jellegűek. Ezenkívül megjegyzem, hogy az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdése közvetlen hivatkozást tartalmaz az LFG 198. és 199. cikkére, amennyiben rögzíti, hogy az átalánybírságok nem halmozhatók a hivatkozott rendelkezésekben előírt bírságokkal. E hivatkozás alapján úgy vélem, hogy az LFG tizennyolcadik kiegészítő rendelkezésének (2) bekezdésében előírt külön szankciók hiányában az LFG 198. és 199. cikkében foglalt szankciókat kellene alkalmazni.

160. E tekintetben megjegyzem, hogy amint azt a Bizottság a jelen indítvány 147–152. pontjában észrevételezte, a spanyol kormány nem vitatja azt, hogy a 720-as nyomtatvánnyal összefüggő kötelezettségek elmulasztása esetén kiszabott bírságok összege 15-, 50-, illetve 66-szorosa a belső helyzetekben alkalmazott bírságokénak. Bár a tagállamok mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek a megfelelő szankciók megállapítását illetően,[96] mindazonáltal úgy vélem, hogy a vitatott bírságok olyan magasak, hogy a vagyoni eszközök különböző kategóriái közötti különbségtétel nélkül is aránytalannak tűnnek. Így, habár az számomra egyértelmű, hogy az új bankszámlák kategóriájára vonatkozóan kiszabott bírságok aránytalanok, mivel a spanyol adóhatóság már rendelkezik

[96] Lásd ebben az értelemben: 2001. július 12-i Louloudakis ítélet (C 262/99, EU:C:2001:407, 67. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

ezekkel az információkkal,[97] úgy vélem, hogy a nagyon magas bírságokra, valamint arra tekintettel, hogy a bírságok csupán alaki kötelezettség nemteljesítését szankcionálják, ugyanezt a következtetést kell levonni a vagyoni eszközök többi kategóriája tekintetében is.

161. Végezetül megjegyzem, hogy az, hogy e bírságok a spanyol kormány tájékoztatása szerint az arányosság elve alapján csökkenthetők, nem vezethet ezzel ellentétes eredményre. Meg kell állapítani, hogy a hatóság mérlegelési jogkörébe tartozó lehetőség nem elegendő az LFG tizennyolc kiegészítő rendelkezése (2) bekezdéséből eredő kötelezettségszegés megszüntetéséhez.[98]

162. A fentiekből következik, hogy a harmadik jogalapnak teljes egészében helyt kell adni.

F. A költségekről

163. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (3) bekezdése értelmében részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli saját költségeit, kivéve, ha a Bíróság az ügy körülményei alapján indokoltnak tartja, hogy a fél saját költségein felül viselje a másik fél költségeinek egy részét is.

164. A jelen ügyben a Bizottság kérte, hogy a Bíróság a Spanyol Királyságot kötelezze a költségek viselésére. Mivel a Spanyol Királyság a Bizottság által előterjesztett harmadik kifogás tekintetében pervesztes, az első és második kifogás keretében pedig részlegesen pervesztes lett, úgy vélem, hogy a Spanyol Királyságot a Bizottság részéről felmerült költségek felének viselésére kell kötelezni.

V. Végkövetkeztetés

165. A fenti megfontolások összessége alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a következőképpen határozzon:

1) A Spanyol Királyság nem teljesítette az EUMSZ 63. cikkből, valamint az Európai Gazdasági Térségről szóló Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit azáltal, hogy:

   – előírja, hogy az új bankszámlákra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése, illetve a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától függetlenül azok nem igazolt vagyongyarapodáskénti minősítését eredményezi;

   – az új bankszámlákra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése, illetve a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetén a szóban forgó vagyoni eszközök szerzési időpontjától függetlenül 150%-os mértékű értékarányos bírságot szab ki;

   – a külföldi vagyontárgyakra és vagyoni jogokra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség nemteljesítése, illetve a 720-as nyomtatvány késedelmes benyújtása esetére a hasonló

[97] Lásd az első kifogásra vonatkozó indítványomat. Pontosítom, hogy a 150%-os mértékű értékarányos bírságtól eltérően az átalánybírságok közvetlenül szankcionálják azt a tényt, hogy a 720-as nyomtatványban megkövetelt információkat nem nyújtották be. Az a tény tehát, hogy ezeket az információkat nem vették figyelembe, álláspontom szerint aránytalan.

[98] 1993. augusztus 2-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-276/91, EU:C:1993:336, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

jogsértésekre alkalmazandó általános szankciórendszerben előírtnál súlyosabb átalánybírságokat szab ki.

2) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

3) A Spanyol Királyság viseli az Európai Bizottság részéről felmerült költségek felét.