Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
föredraget den 15 juli 2021 [1]

Mål C-788/19

Europeiska kommissionen
mot

Konungariket Spanien

”Fördragsbrott – Deklaration om tillgångar som innehas i andra medlemsstater i unionen och i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) – Underlåtenhet – Oproportionella sanktionsavgifter – Formulär 720 – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Artikel 40 i EES-avtalet – Proportionalitet – Preskriptionstid – Direktiv 2011/16/EU – Direktiv 2014/107/EU – Ömsesidigt bistånd – Automatiskt utbyte”

I. Inledning

1. Förevarande talan om fördragsbrott avser en skattelagstiftning som Konungariket Spanien införde år 2012 i syfte att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt vad gäller tillgångar utanför Spanien. Lagstiftningen innefattar dels en skyldighet för personer med skatterättslig hemvist i Spanien att deklarera vissa av sina tillgångar och rättigheter som finns i utlandet (en skyldighet som i Spanien fullgörs med ”formulär 720”), dels en rad konsekvenser som är knutna till underlåtenheten att iaktta förevarande skyldighet. Dessa konsekvenser innebär, för det första, att tillgångarna kvalificeras som omotiverade kapitalvinster och att de införs i det allmänna beskattningsunderlaget oavsett när de förvärvades, för det andra, att proportionella böter på 150 procent påförs och, för det tredje, att fasta böter utfärdas.

2. Europeiska kommissionen anser att dessa tre konsekvenser och tillämpningsvillkoren utgör oproportionerliga restriktioner som påverkar flera fria rörligheter som föreskrivs i FEUF och i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), särskilt den fria rörligheten för kapital (artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet). Enligt kommissionen beror den oproportionerliga karaktären bland annat på att de tre konsekvenserna medför mycket stränga sanktionsavgifter för det fall den skattskyldiga personen inte uppfyller sin informationsskyldighet, utan hänsyn till att den spanska skattemyndigheten redan förfogar över de berörda upplysningarna eller skulle kunna förfoga över dem enligt det system för utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som föreskrivs i direktiv 2011/16/EU [2], i dess lydelse enligt

[1] Originalspråk: franska.

[2] Rådets direktiv av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1).

direktiv 2014/107/EU[3] (nedan kallat direktiv 2011/16). Kommissionen har således genom förevarande talan om fördragsbrott yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt särskilt artikel 63 FEUF och enligt artikel 40 i EES-avtalet genom att föreskriva dessa tre konsekvenser.

3. Efter min redogörelse kommer jag att föreslå att domstolen delvis bifaller talan.

II. Spansk rätt

4. Den lagstiftning som är aktuell är 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 (lag nr 7/2012 om ändring av skatte- och budgetbestämmelser och om likvärdighet med finansiella bestämmelser för att stärka åtgärder i syfte att förhindra och bekämpa undandragande) av den 29 oktober 2012 (BOE nr 261, av den 30 oktober 2012) (nedan kallad lag nr 7/2012). Genom denna lag infördes systemet med formulär 720, varigenom flera lagar på skatteområdet ändrades. De olika delarna av systemet med formulär 720 föreskrivs närmare bestämt i de lagar som anges i följande avsnitt: informationsskyldigheten i sig (avsnitt 1) och, när det gäller de tre omtvistade konsekvenser som nämndes i inledningen till förevarande förslag till avgörande, för det första, kvalificeringen av tillgångar som omotiverade kapitalvinster och deras upptagande i det allmänna beskattningsunderlaget oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades (avsnitt 2 och 3)[4], för det andra, proportionella böter på 150 procent (avsnitt 4)[5] och, för det tredje, utfärdandet av fasta böter (avsnitt 1)[6].

A. Ley 58/2003 General Tributaria (lag nr 58/2003 om allmän skattelag) av den 17 december 2003, i dess lydelse enligt lag nr 7/2012 (nedan kallad skattelagen)

5. I den artonde tilläggsbestämmelsen, med rubriken ”Skyldighet att lämna information om egendom och rättigheter i utlandet”, i skattelagen föreskrivs följande:

”1. Enligt artiklarna 29 och 93 i denna lag ska skattskyldiga personer, i enlighet med de villkor som fastställs i förordning, lämna följande information till skattemyndigheterna:

a) Information om konton i utlandet som öppnats i banker eller kreditinstitut, som de är innehavare av eller förmånstagare till eller som de har fullmakt till eller på annat sätt har förfoganderätt över.

b) Information om alla värdepapper, tillgångar, andelar eller rättigheter som representerar kapital, eget kapital eller tillgångar i alla slag av inrättningar eller om överföring till tredje man av eget kapital som de är innehavare till och som är beläget eller placerat utomlands, liksom om livförsäkringar eller invaliditetsförsäkringar som de har tecknat och om livränta eller tillfälliga inkomster som de uppbär till följd av att de överlämnat kapital i kontanter, eller information om lös eller fast egendom som förvärvats från enheter etablerade utomlands.

[3] Rådets direktiv av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU (EUT L 359, 2014, s. 1).

[4] Denna konsekvens är föremål för kommissionens första anmärkning.

[5] Denna sanktionsavgift är föremål för kommissionens andra anmärkning.

[6] Denna sanktionsavgift är föremål för kommissionens tredje anmärkning.

c) Information om fast egendom och rättigheter i fast egendom belägen i utlandet som de är innehavare av.

…

2. Systemet med överträdelser och sanktionsavgifter.

Med överträdelse av skattelagstiftningen avses att inte i tid inge den informationsdeklaration som föreskrivs i denna tilläggsbestämmelse eller att i deklarationen ange ofullständig, oriktig eller felaktig information.

Med överträdelse av skattelagstiftningen avses även att inge nämnda deklarationer på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, när det föreskrivs att dessa medel ska användas.

De ovannämnda överträdelserna är mycket allvarliga och beivras enligt följande bestämmelser:

a) Vid underlåtenhet att informera om konton som innehas i kreditinstitut i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma konto och som borde ha inkluderats i deklarationen eller som deklarerats på ett ofullständigt, oriktigt eller felaktigt sätt, dock minst 10 000 euro.

   Böterna uppgår till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma konto, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

b) Vid underlåtenhet att informera om värdepapper, tillgångar, andelar, rättigheter, försäkringar och inkomster som deponerats, förvaltas eller erhållits i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som hänför sig till varje tillgång, individuellt beaktad i förhållande till sin kategori, som borde ha inkluderats i deklarationen eller som deklarerats på ett ofullständigt, oriktigt eller felaktigt sätt, dock minst 10 000 euro.

   Böterna uppgår till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som hänför sig till varje tillgång, individuellt beaktad i förhållande till sin kategori, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

c) Vid underlåtenhet att deklarera fast egendom och rättigheter i fast egendom i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma fasta egendom eller samma rättighet i en fast egendom och som borde ha angetts i deklarationen eller för varje uppgift som är ofullständig, oriktig eller felaktig, dock minst 10 000 euro.

Bötesbeloppet ska uppgå till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma fasta egendom eller samma rättighet i en fast egendom, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

De överträdelser och sanktionsavgifter som regleras i förevarande tilläggsbestämmelse kumuleras inte med dem som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i denna lag.

3. I de lagar som reglerar respektive skatt får särskilda konsekvenser föreskrivas för det fall den informationsskyldighet som föreskrivs i denna tilläggsbestämmelse inte iakttas.”

B. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (lag nr 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om partiell ändring av lagarna om bolagsskatt, om skatt på inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i landet och om skatt på förmögenhet) av den 28 november 2006, i dess lydelse enligt lag nr 7/2012 (nedan kallad lagen om inkomstskatt för fysiska personer)

6. Artikel 39 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer har rubriken ”Omotiverade kapitalvinster” och föreskriver följande:

”1. Med omotiverad kapitalvinst avses egendom eller rättigheter vars ägande, deklaration eller förvärv inte motsvarar inkomster eller kapital som den skattskyldiga personen har deklarerat, liksom att skulder som inte existerar inkluderas i någon deklaration avseende sådan skatt eller förmögenhetsskatt eller vid registrering av dessa i officiella böcker eller register.

Omotiverade kapitalvinster ingår i det allmänna beskattningsunderlaget för den beskattningsperiod då de upptäcktes, såvida inte den skattskyldiga personen visar att vederbörande har förvärvat äganderätten till de aktuella rättigheterna eller egendomen under en preskriberad period.

2. Innehav, deklaration och förvärv av egendom eller rättigheter för vilka den informationsskyldighet som avses i den artonde tilläggsbestämmelsen i skattelagen inte har iakttagits inom föreskriven tid, ska under alla omständigheter behandlas som omotiverade kapitalvinster och ingå i det allmänna beskattningsunderlaget för den äldsta icke preskriberade beskattningsperioden för vilken rättelse kan ske.

Bestämmelserna i denna punkt ska dock inte tillämpas om den skattskyldiga personen kan styrka att den egendom eller de rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom deklarerade inkomster eller inkomster som erhållits under beskattningsperioder för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt.”

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (lag nr 27/2014 om bolagsskatt) av den 27 november 2014, i dess lydelse enligt lag nr 7/2012 (nedan kallad lagen om bolagsskatt)

7. Artikel 121 i denna lag har rubriken ”Egendom och rättigheter som inte är bokförda eller deklarerade: Inkomster som antas ha förvärvats” och däri föreskrivs följande i punkterna 1–6:

”1. Tillgångar som innehas av den skattskyldiga personen och som inte har bokförts ska antas ha förvärvats med hjälp av icke deklarerade inkomster.

Antagandet gäller även när förvärvsvärdet delvis undanhålls.

2. De tillgångar som inte har bokförts ska antas tillhöra den skattskyldiga personen från och med att personen innehar dem.

3. Det belopp som motsvarar inkomster som inte är deklarerade ska antas uppgå till förvärvsvärdet på den egendom eller de rättigheter som inte är bokförda, minus de faktiska skulder som tecknats för att finansiera förvärvet, vilka inte heller har bokförts. Nettobeloppet får aldrig vara negativt.

Beloppet för förvärvsvärdet ska kontrolleras mot bakgrund av motsvarande styrkande handlingar eller, om det inte är möjligt, mot bakgrund av de bestämmelser för värdering som föreskrivs i [skattelagen].

4. Det antas att intäkter inte har deklarerats när skulder som inte existerar redovisas i den skattskyldiga personens bokföring.

5. Det inkomstbelopp som fastställts på grundval av ovannämnda antaganden är hänförligt till det äldsta räkenskapsåret som inte preskriberats, såvida inte den skattskyldiga personen visar att den motsvarar ett eller flera andra räkenskapsår.

6. Egendom eller rättigheter för vilka den informationsskyldighet som avses i den artonde tilläggsbestämmelsen i [skattelagen] inte har iakttagits inom föreskriven tid, ska under alla omständigheter anses ha erhållits med icke deklarerad inkomst som hänför sig till det äldsta räkenskapsår som inte preskriberats och som fortfarande kan rättas.

Bestämmelserna i denna punkt ska dock inte tillämpas om den skattskyldiga personen kan styrka att egendom eller rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom inkomster som deklarerats eller erhållits under räkenskapsår för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt.”

D. Lag nr 7/2012

8. I den första tilläggsbestämmelsen i denna lag, med rubriken ”Bestämmelser om sanktionsavgifter vid omotiverade kapitalvinster och vid antagande att inkomst erhållits”, föreskrivs följande:

”Tillämpningen av artikel 39.2 i lag nr 35/2006 av den 28 november 2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om partiell ändring av lagarna om bolagsskatt, om skatt på inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i landet och om skatt på förmögenhet, och av artikel 134.6 i den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt, godkänd genom kungligt

lagstiftningsdekret nr 4/2004 av den 5 mars 2004, fastställer en överträdelse av skattelagstiftningen som ska anses vara mycket allvarlig och som kommer att beivras med böter på 150 procent av sanktionsavgiftens belopp.

Sanktionsavgiften ska grunda sig på värdet av det totala belopp som följer av tillämpningen av de artiklar som avses i föregående punkt. …”

III. Det administrativa förfarandet och förfarandet vid domstolen

9. Genom en formell underrättelse av den 20 november 2015 uppmärksammade kommissionen de spanska myndigheterna på att vissa aspekter av skyldigheten att deklarera egendom och rättigheter i utlandet med formulär 720 eventuellt var oförenliga med unionsrätten. Enligt kommissionens bedömning föreföll konsekvenserna av att förevarande skyldighet inte iakttogs och de därtill knutna bestämmelserna om sanktionsavgifter, vara oproportionerliga i förhållande till de mål som eftersträvades med den spanska lagstiftningen.

10. Till följd av de spanska myndigheternas svar av den 29 februari 2016, i vilket de spanska myndigheterna bestred att lagen på något sätt var oförenlig med unionsrätten, avgav kommissionen, den 15 februari 2017, ett motiverat yttrande, i vilket kommissionen i huvudsak vidhöll den ståndpunkt som den hade intagit i sin skrivelse av den 20 november 2015.

11. De spanska myndigheterna besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelser av den 12 april 2017 och av den 31 maj 2019.

12. Kommissionen övertygades inte av dessa svar och väckte därför den 23 oktober 2019, med stöd av artikel 258 FEUF, förevarande talan om fördragsbrott och har yrkat att domstolen ska

– fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45, 49, 56 och 63 FEUF och artiklarna 28, 31, 36 och 40 i EES-avtalet genom att

  – fastställa att om inte informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet fullgörs eller om formulär 720 inges för sent medför det att dessa tillgångar ska kvalificeras som omotiverade kapitalvinster utan möjlighet att åberopa preskription,

  – automatiskt påföra ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent,

  – påföra, för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent, fasta böter som är strängare än de sanktionsavgifter som föreskrivs i de allmänna bestämmelserna för liknande överträdelser, och

– förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

13. Spanien har yrkat att domstolen ska

– ogilla talan, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

14. Ingen muntlig förhandling har hållits, men båda parterna besvarade domstolens skriftliga frågor av den 8 december 2020.

IV. Bedömning

A. Inledande synpunkter på formulär 720

15. Som jag angav i inledningen till detta förslag till avgörande infördes den omtvistade lagstiftningen i syfte att inrätta en strängare skattekontroll i en situation där det föreligger en stor risk för skatteundandragande eller skatteflykt. Kommissionen har preciserat att den inte på något sätt har bestridit Konungariket Spaniens rätt att ålägga en sådan informationsskyldighet avseende egendom och rättigheter som innehas i utlandet, såsom föreskrivs genom formulär 720. Kommissionen har även medgett att den skyldighet som uppställs genom formulär 720 kan motiveras av behovet av att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt och missbruk och av behovet att säkerställa effektiva skattekontroller. Kommissionen har således endast bestridit de konsekvenser som föreskrivs för det fall skyldigheten inte fullgörs, vilka kommissionen anser är oproportionerliga.

16. Även om det inte är den informationsskyldighet som föreskrivs genom formulär 720 i sig som kommissionen har ifrågasatt, utan konsekvenserna för det fall skyldigheten inte fullgörs eller fullgörs för sent, anser jag att det är lämpligt att förklara informationsskyldighetens tillämpningsområde.

17. Skyldigheten avser tre kategorier av egendom och rättigheter i utlandet: konton som öppnats hos finansinstitut, värdepapper som representerar kapital i bolag och andra tillgångar som betraktas som sådana enligt lagstiftningen samt fast egendom.[7] Enligt uppgifter från kommissionen ska den egendom och de rättigheter som är aktuella deklareras om det uppskattade värdet av varje kategori överstiger 50 000 euro i slutet av beskattningsperioden (eller under den pågående beskattningsperioden). Deklarationen ska förnyas de följande åren om värdet av egendom och rättigheter som ingår i en viss kategori ökar med mer än 20 000 euro. Informationsskyldigheten går ut på att tillhandahålla en serie av uppgifter för varje kategori av egendom och rättigheter[8] och deklarationen ska göras på formulär 720 mellan den 1 januari och den 31 mars som infaller efter referensbeskattningsperioden. Bortsett från de undantag som föreskrivs

[7] Se den artonde tilläggsbestämmelsen punkt 1 i skattelagen.

[8] Enligt uppgifter från kommissionen ska den skattskyldiga personen, när det gäller *bankkonton*, lämna följande fem uppgifter eller uppgiftsgrupper: namnet på finansinstitutet eller banken; identifieringsuppgifter för bankkontot; datum för öppnande eller avslutande, eller för beviljande eller återkallande av tillstånd att utnyttja bankkontot; kontots saldo den 31 december och det genomsnittliga saldot under det sista kvartalet under året. När det gäller *värdepapper eller rättigheter* ska den skattskyldiga personen i huvudsak deklarera följande uppgifter eller uppgiftsgrupper: namnet på det institut som utfärdat värdepappren eller på låntagaren eller identifiering av rättsförhållandet; saldot på värdepappren (aktier eller obligationer) eller på rättigheterna den 31 december, med uppgift om antalet aktier och aktiekategorin eller värdepapperskategorin och deras nominella värde. När det gäller *livförsäkring* och *livränta, tillfällig eller på livstid*, ska den skattskyldiga personen i huvudsak deklarera följande uppgifter eller uppgiftsgrupper: försäkringsbolagets identifiering och hemvist; identifieringsuppgifter för försäkringsavtalet eller de periodiska livräntorna, tillfälliga eller på livstid, som gällde den 31 december; återköpsvärdet när det gäller försäkringsavtal eller kapitalvärdet när det gäller livränta. När det gäller *fast egendom* ska den skattskyldiga personen i huvudsak lämna följande uppgifter eller uppgiftsgrupper: identifiering av fast egendom, med angivande av typ av fast egendom, plats i den stat, det land eller det territorium där den är belägen, stad, gata och nummer; datum för förvärvet; förvärvsvärdet; och vid hävande eller överlåtelse av egendomen krävs information om datumet för hävandet och överlåtelsen.

i lagstiftningen [9] är de som omfattas av skyldigheten fysiska eller juridiska personer med skatterättslig hemvist i Spanien, oavsett nationalitet, som har behörighet att agera i egenskap av innehavare, ställföreträdare eller den som kommer i åtnjutande av egendomen och rättigheterna, eller i egenskap av person med fullmakt när det gäller bankkonton.

B. De aktuella friheterna

18. Kommissionen har genom sin talan gjort gällande att Konungariket Spanien har åsidosatt de friheter som föreskrivs i artiklarna 21 (medborgare), 45 (arbetstagare), 49 (etablering), 56 (tjänster) och 63 FEUF (kapital) och de motsvarande friheter som föreskrivs i EES-avtalet. Kommissionen har påpekat att även om systemet med formulär 720 kan påverka alla dessa friheter, påverkar den omtvistade lagstiftningen framför allt den fria rörligheten för kapital, varför den spanska lagstiftningen endast ska prövas mot bakgrund av denna frihet.

19. Jag delar delvis den uppfattningen. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att när en nationell bestämmelse kan knytas till såväl den fria rörligheten för kapital som friheten att tillhandahålla tjänster ska domstolen i princip undersöka den aktuella bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa två friheter om det visar sig att den ena av dem, under de aktuella omständigheterna, är helt underordnad den andra och kan anknytas till den. [10] Samma sak gäller för en nationell bestämmelse som kan knytas till såväl den fria rörligheten för kapital som till etableringsfriheten. [11]

20. Jag anser att den fria rörligheten för kapital är den huvudsakliga frihet som den aktuella nationella bestämmelsen kan knytas till. Den omtvistade nationella lagstiftningen avser nämligen generellt egendom eller rättigheter i utlandet som personer med hemvist i Spanien innehar, utan att den nödvändigtvis tar formen av innehav i kapital i enheter i utlandet eller huvudsakligen motiveras av en önskan att där komma i åtnjutande av finansiella tjänster. Även om friheten att tillhandahålla tjänster och etableringsfriheten kan påverkas, framstår dessa friheter emellertid som sekundära i förhållande till den fria rörligheten för kapital, dit de kan hänföras. Jag anser att samma slutsats ska dras vad gäller den fria rörligheten för arbetstagare, som förefaller ännu mer marginell i förevarande fall i förhållande till friheten att tillhandahålla tjänster och etableringsfriheten. När det gäller europeiska medborgares rätt till fri rörlighet, i artikel 21 FEUF, anser jag att kommissionen inte har åberopat några argument som gör det möjligt att bedöma varför även den friheten påverkas av den omtvistade lagstiftningen.

21. Av detta följer att förevarande mål ska bedömas mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital, som föreskrivs i artikel 63 FEUF och i artikel 40 i EES-avtalet. För tydlighetens skull, och eftersom artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga innebörd som artikel 63 FEUF, [12] kommer jag i den följande bedömningen endast att hänvisa till artikel 63 FEUF.

[9] Enligt kommissionen är skyldigheten att lämna upplysningar inte tillämplig på fysiska och juridiska personer som innehar egendom och rättigheter i utlandet när dessa är registrerade i bokföringen på ett sätt som är individanpassat och identifierat.

[10] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 39).

[11] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 89–93), och dom av den 28 februari 2013, Beker och Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punkterna 25–31).

[12] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, kommissionen/Nederländerna (C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33), och dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

C. Huruvida det föreligger en restriktion enligt artikel 63 FEUF

1. Parternas argument

22. Kommissionen anser att lagstiftningen avseende formulär 720 utgör en restriktion av principen om fri rörlighet för kapital på grund av att den omtvistade lagstiftningen uppställer specifika regler beträffande innehav av egendom och rättigheter i utlandet som inte gäller för identiska tillgångar i Spanien. Tillämpningen av förevarande bestämmelser får bland annat som följd att det blir mindre attraktivt för skattskyldiga personer att överföra tillgångar till utlandet.

23. Enligt den spanska regeringen utgör inte de sanktionsavgifter som är tillämpliga på underlåtenheter avseende formulär 720 en restriktion, eftersom det är absolut nödvändigt att införa sanktionsavgifter för att informationsskyldigheten ska vara effektiv. Personer som undanhåller sina tillgångar av skattemässiga skäl kan dessutom inte åtnjuta skydd med stöd av den fria rörligheten.

2. Bedömning

24. Enligt min mening utgör den omtvistade lagstiftningen utan tvivel en restriktion.

25. Det följer nämligen av domstolens fasta praxis att en medlemsstats åtgärder som kan avhålla, hindra eller begränsa möjligheter för investerare i denna medlemsstat att investera i en annan medlemsstat utgör restriktioner för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF. [13] Såsom kommissionen har gjort gällande, utan att den spanska regeringen har bestridit det, föreskriver bestämmelserna avseende formulär 720 en informationsskyldighet och sanktionsavgifter vid åsidosättande av förevarande skyldighet som är tillämplig på personer med skatterättslig hemvist i landet och som äger tillgångar i utlandet, vilket inte gäller för identiska tillgångar i Spanien. En sådan lagstiftning kan således avhålla, hindra eller begränsa möjligheterna för personer med hemvist i denna stat att investera i andra stater.

26. Den spanska regeringens argument att personer som undanhåller sina tillgångar av skattemässiga skäl inte kan komma i åtnjutande av något skydd med stöd av den fria rörligheten, kan inte leda till något annat resultat. Det framgår av själva lydelsen i artikel 65.1 b FEUF att en restriktion för den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad om den förhindrar överträdelser av lagar och andra författningar i medlemsstaterna i fråga om beskattning. Denna bestämmelse förutsätter med andra ord att en nationell åtgärd, såsom den som är aktuell, inte faller utanför definitionen av restriktioner i den mening som avses i artikel 63 FEUF enbart på grund av att målsättningen är skattekontroll eller bekämpning av skatteundandragande. [14]

[13] Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 september 2000, kommissionen/Belgien (C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 18), dom av den 23 oktober 2007, kommissionen/Tyskland (C-112/05, EU:C:2007:623, punkt 19), och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 44).

[14] Detsamma gäller de mål som har erkänts i domstolens praxis utanför FEUF, såsom att förhindra skatteundandragande och skatteflykt, missbruk och behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll. Se, exempelvis, dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

D. Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital eventuellt kan motiveras

1. Parternas argument

27. Kommissionen anser att den skillnad i behandling som Konungariket Spanien tillämpar beroende på var de berörda tillgångarna är belägna inte motsvarar objektivt olika situationer i den mening som avses i artikel 65.1 a FEUF. För att bedöma om situationen skiljer sig åt mellan skattskyldiga personer som äger egendom och rättigheter i landet respektive i utlandet, ska hänsyn tas till syftet med den omtvistade lagstiftningen.[15] Mot bakgrund av syftet med lagstiftningen, det vill säga att förhindra och bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt, finns det inga objektiva skillnader vad gäller situationen för skattskyldiga personer som har hemvist i Spanien utifrån om deras tillgångar finns i Spanien eller utanför Spanien. I varken det ena eller det andra fallet går det nämligen att utesluta att en person med hemvist i landet och som har bedrägliga avsikter kan undandra sig sina skattemässiga skyldigheter avseende inkomster från verksamhet eller transaktioner som undanhållits.[16]

28. I motsats till vad den spanska regeringen har hävdat saknar det, enligt kommissionen, betydelse att skattemyndigheten inte har tillgång till samma information om tillgångar belägna i utlandet och tillgångar belägna inom landet. Domstolen har för övrigt redan avfärdat ett sådant argument.[17] Enligt kommissionen kan däremot restriktionen motiveras av behovet att förebygga skatteundandragande eller skatteflykt och missbruk, liksom av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.[18]

29. Den spanska regeringen anser i andra hand att om domstolen skulle finna att det föreligger en restriktion, kan den vara motiverad.

30. Den spanska regeringen anser att den omtvistade lagstiftningen skiljer, i den mening som avses i artikel 65.1 a FEUF, mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort och detta mot bakgrund av möjligheterna till skattekontroll. Den information som de nationella myndigheterna förfogar över i fråga om egendom och rättigheter som innehas av personer med hemvist i utlandet är i synnerhet fragmentariska, eftersom det internationella utbytet av skatteuppgifter är begränsat, även inom unionen, med hänsyn till förbudet mot ”fishing expeditions” (begäran som görs slumpmässigt). Eftersom det rör sig om en deklarationsskyldighet är det den information som myndigheterna förfogar över som är det relevanta kriteriet för att avgöra huruvida personer med hemvist i landet vars tillgångar är belägna i landet eller i utlandet befinner sig i jämförbara situationer.

31. Dessutom anser denna regering att restriktionen även är motiverad av skäl av allmänintresse som svarar mot behovet av att förhindra skatteundandragande, skatteflykt och missbruk, eller mot behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.[19]

[15] Se dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 45–48), och dom av den 13 mars 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punkterna 46–48).

[16] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot (C-155/08 och C-157/08, nedan kallad domen i målet X och Passenheim-van Schoot, EU:C:2009:368, punkterna 36–40).

[17] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 36–40. Enligt kommissionen kan frågan om omfattningen av de uppgifter som skattemyndigheten har tillgång till beroende på var de aktuella tillgångarna finns däremot prövas i samband med motiveringen av den omtvistade lagstiftningen och dess proportionalitet.

[18] Se dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

[19] Dom av den 20 februari 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

2. Bedömning

32. I likhet med kommissionen anser jag att den skillnad i behandling som följer av den aktuella lagstiftningen inte motsvarar objektivt olika situationer i den mening som avses i artikel 65.1 a FEUF. Denna omständighet följer nämligen redan av domstolens praxis [20] och detta med rätta, eftersom en motsatt ståndpunkt skulle innebära att förneka att det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital enbart av det skälet att tillgänglig information om tillgångar i utlandet inte är tillräcklig jämfört med information om tillgångar som finns i landet.

33. Såsom kommissionen och den spanska regeringen har påpekat, kan de målsättningar som eftersträvas med den omtvistade lagstiftningen, det vill säga att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt, motivera en restriktion, vilket följer av såväl artikel 65.1 b FEUF som av rättspraxis. [21]

34. Den centrala frågan i förevarande mål är således huruvida den omtvistade lagstiftningen är proportionerlig.

E. Huruvida den aktuella lagstiftningen är proportionerlig

1. Kvalificering av tillgångar som omotiverade kapitalvinster utan möjlighet att åberopa preskription (den första anmärkningen)

35. Kommissionen har genom sin första anmärkning gjort gällande att den omständigheten att ”informationsskyldigheten inte fullgörs eller att formulär 720 inges för sent medför att dessa tillgångar ska kvalificeras som omotiverade kapitalvinster utan möjlighet att åberopa preskription” utgör en oproportionerlig restriktion.

a) Den aktuella lagstiftningen

36. Den första anmärkningen avser artikel 39 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och artikel 121 i lagen om bolagsskatt. Dessa bestämmelser, som i huvudsak är lika, avser omotiverade kapitalvinster och innehåller en allmän bestämmelse och en specifik bestämmelse.

37. Enligt den *allmänna* bestämmelsen ska egendom eller rättigheter vars ägande, deklaration eller förvärv inte motsvarar inkomster eller kapital som den skattskyldiga personen har deklarerat, anses som omotiverade kapitalvinster och ingå i det allmänna beskattningsunderlaget för den beskattningsperiod då skattemyndigheten upptäckte dem. Dessa vinster ingår dock inte i beskattningsunderlaget om den skattskyldiga personen visar att vederbörande har förvärvat äganderätten till de aktuella rättigheterna eller egendomen i fråga under en ”preskriberad period”. [22] Enligt mina efterforskningar omfattas myndighetens rätt att eftertaxera avseende en skatteskuld rent konkret av en preskriptionstid på fyra år. Denna frist börjar inte löpa förrän

[20] Se, för ett liknande resonemang, domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 36–40, och dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkterna 30–33).

[21] Se, exempelvis, dom av den 4 mars 2004, kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

[22] Se artikel 39.1 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och artikel 121.1–121.5 i lagen om bolagsskatt.

dagen efter det att den lagstadgade fristen för att inge den berörda deklarationen har löpt ut.[23] Jag förstår det så, att i praktiken kan en skattskyldig person således undanhålla samtliga tillgångar från beskattningsunderlaget fyra år efter det att tillgångarna borde ha deklarerats.

38. När det gäller den *specifika* bestämmelsen avser den ägande, deklaration och förvärv av egendom eller rättigheter för vilka den informationsskyldighet som avses med formulär 720 inte har iakttagits inom föreskriven tid. Sådan egendom eller sådana rättigheter behandlas som omotiverade kapitalvinster och ingår i det allmänna beskattningsunderlaget. För denna kategori av tillgångar föreskrivs emellertid inte ovannämnda preskriptionsregel. Enligt denna bestämmelse ska den skattskyldiga personen, för att inte behöva inkludera kapitalvinster i beskattningsunderlaget, styrka att ”nämnda tillgångar eller rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom deklarerade inkomster eller inkomster som erhållits under beskattningsperioder för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt”.[24]

b) Parternas argument

1) Kommissionens argument

39. Kommissionen har påpekat att underlåtenheten att uppfylla skyldigheten att inge formulär 720 inom föreskriven tid ger upphov till en presumtion för att det har erhållits en inkomst som motsvarar värdet på den egendom och de rättigheter som är aktuella, vilka anses som omotiverade kapitalvinster, och därav följer en skyldighet för fysiska personer att betala inkomstskatt eller att erlägga bolagsskatt med anledning av den inkomst som antas motsvara det totala värdet av den egendom och de rättigheter som berörs av deklarationsskyldigheten.

40. Kommissionen anser inte att presumtionen i sig utgör en oproportionerlig åtgärd, så länge som den följer av att den skattskyldiga personen inte har fullgjort en materiell skattemässig skyldighet att erlägga skatt.[25] Den oproportionerliga aspekten av lagstiftningen utgörs i stället av det faktum att den skattskyldiga personen inte kan åberopa preskription för att undgå att omfattas av presumtionen. Så länge som innehavaren av egendomen och rättigheterna i utlandet inte har ingett blankett 720 inom den föreskrivna fristen, kan vederbörande nämligen inte åberopa den preskriptionsregel som fastställer skattemyndighetens frist för att rätta till beskattningsunderlaget.

41. De argument som kommissionen framfört i syfte att visa att förevarande aspekt av bestämmelsen är oproportionerlig innehåller, såsom jag förstår dem, i huvudsak två delar.

42. Den första delen avser den situation i vilken den skattskyldiga personen *faktiskt har betalat* inkomstskatt. Det rör sig nämligen om den specifika situation där egendom eller rättigheter i utlandet har förvärvats mer än fyra år innan fristen börjar löpa för att för första gången inge formulär 720[26]. I den situationen beskattades de inkomster som användes för att förvärva egendomen och rättigheterna således även för mer än fyra år sedan och den skattskyldiga personen var skattskyldig till denna skatt vid den tidpunkten men det saknas bevisning som

[23] Förevarande preskriptionstid och dess tillämpningsföreskrifter föreskrivs i artikel 66 a och i artikel 67.1 a skattelagen.

[24] Se artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt.

[25] Kommissionen har angett att så länge som kvalificeringen av kapitalvinsterna är en följd av att den skattskyldiga personen inte har uppfyllt en materiell skattskyldighet att erlägga skatt, fungerar kvalificeringen så att skattemyndigheten driver in en skatteskuld för att korrigera situationen för den skattskyldiga personen som till en början inte efterlevde de gällande skattebestämmelserna.

[26] Vad gäller fristen på fyra år se punkt 37 ovan.

styrker att personen har deklarerat dessa inkomster till skattemyndigheten.[27] Kommissionen har angett att om innehavaren av egendomen eller rättigheterna i en sådan situation inte kan styrka att personen erlade den aktuella inkomstskatten, kan personen inte heller åberopa preskription för att undvika att skattemyndigheten gör en justering. Den omständigheten att det är omöjligt att styrka att den inkomstskatt som hänför sig till tillgångar i utlandet har betalats innebär således en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa. Kommissionen har erinrat om att enligt fast rättspraxis går det inte att grunda en presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt på sådana omständigheter som att en skattskyldig person med hemvist i landet äger tillgångar i utlandet.[28]

43. Kommissionen har tillbakavisat den spanska regeringens påstående att bevisbördan åvilar skattemyndigheten, vilket innebär att det ankommer på skattemyndigheten att vidta lämpliga utredningsåtgärder för att kontrollera den skattskyldiga personens faktiska situation och agera därefter. Enligt kommissionen beskrivs denna praxis inte i den aktuella lagstiftningen och det finns inte någon handling som kan styrka att den faktiskt har tillämpats av de spanska myndigheterna. Lagstiftningen kräver att den skattskyldiga personen uttryckligen och i begränsad omfattning ska bära bevisbördan för inkomstdeklarationen eller för att personen inte är skattskyldig. Konkreta exempel på tillämpningen av lagstiftningen avseende formulär 720 visar dessutom att bevisbördan åvilar den som innehar egendomen och rättigheterna och som inte har iakttagit informationsskyldigheten inom den föreskrivna fristen.

44. Den andra delen avser ”total avsaknad av preskription”. Kommissionen anser således att om den informationsskyldighet som föreskrivs genom formulär 720 inte fullgörs eller fullgörs för sent ”innebär det att preskription inte kan göras gällande”.

45. Kommissionen anser således *för det första* att avsaknaden av preskription inte är lämplig för att uppnå det eftersträvade målet, eftersom enbart den omständigheten att formulär 720 har ingetts i tid gör att den skattskyldiga personen bibehåller sin rätt till den preskription som personen redan har förvärvat vid den tidpunkten, även om det är uppenbart att det rör sig om skatteflykt.

46. *För det andra* är inte heller en total avsaknad av preskription nödvändig för att uppnå de mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen med hänsyn till de befintliga instrumenten för utbyte av skatteupplysningar inom unionen.

47. Kommissionen har närmare bestämt preciserat att den inte bestrider den omständigheten att när systemet med formulär 720 antogs år 2012 möjliggjorde inget av de befintliga instrumenten för utbyte av skatteupplysningar att erhålla lämpliga upplysningar om egendom och rättigheter i utlandet. Systemet för utbyte av upplysningar på unionsnivå har emellertid utvecklats avsevärt mellan åren 2012 och 2017 och den tidpunkt då det motiverade yttrandet utfärdades, det vill säga den 15 februari 2017 – vilket är det datum som domstolen ska beakta vid bedömningen av den rättsliga ramen för förevarande talan – och därför har instrumenten för utbyte av upplysningar på unionsnivå möjliggjort för medlemsstaterna att erhålla nödvändiga upplysningar om egendom och rättigheter som ägs i utlandet för att göra lämpliga skattekontroller.

[27] När tillgångarna har förvärvats utomlands under ett räkenskapsår då skattemyndighetens rätt att fastställa skatteskulden eller att kräva att den ska betalas var preskriberad, är det enligt kommissionen fullt möjligt att den skattskyldiga personen inte har bevarat de handlingar som styrker skattedeklarationen av de inkomster som användes för att förvärva tillgångarna.

[28] Se dom av den 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60), och, analogt, dom av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51).

48. *Inledningsvis* täcker nämligen direktiv 2011/16 i stor utsträckning den information som är föremål för en deklaration som görs genom formulär 720.

49. Till stöd för detta konstaterande har kommissionen hänvisat till de specifika bestämmelser som avser de tre kategorier av egendom som avses i formulär 720.

50. Vad gäller upplysningar om *bankkonton* har kommissionen hänvisat till artikel 8.3a i direktiv 2011/16 och till de bilagor som omfattar automatiskt utbyte av upplysningar om bankkonton, inklusive upplysningar om inlåsningskonton och depåkonton. Förevarande utbyte av upplysningar berör ”rapporteringsskyldiga personer”. De som berörs är fysiska personer och enheter som inte är i) kapitalbolag vars aktier det handlas regelmässigt med på en eller flera etablerade värdepappersmarknader, ii) kapitalbolag som är en närstående enhet till ett bolag som beskrivs i led i, iii) myndighetsenhet, iv) internationella organisationer, v) centralbankerna eller vi) finansiella institut. [29]

51. Enligt artikel 8.3a i direktiv 2011/16 ska de upplysningar som ska vidarebefordras via systemet för automatiskt utbyte omfatta alla upplysningar som är nödvändiga för att identifiera kontoinnehavaren, det finansiella institut där kontot förvaltas och själva kontot. Upplysningarna avser även kontots saldo eller värde. När det gäller depåkonton avser upplysningarna totalt bruttobelopp för ränta, totalt bruttobelopp för utdelning och totalt bruttobelopp för inkomst som härrör från de tillgångar som förvaltas på kontot, och total bruttoavkastning från försäljning eller inlösen av finansiella tillgångar. De upplysningar som ska utbytas när det gäller inlåsningskonton omfattar totalt bruttobelopp för ränta som betalats ut till eller krediterats kontot under ett kalenderår eller annan lämplig rapporteringsperiod. När det gäller övriga konton ska upplysningarna omfatta totalt bruttobelopp som under ett kalenderår eller annan lämplig rapporteringsperiod betalats ut till eller krediterats kontohavaren.

52. I enlighet med artikel 8.3a a är de upplysningar som omfattas av ett automatiskt utbyte tillräckliga för att fastställa beloppet på den inkomstskatt som härrör från innehav av bankkonton i utlandet.

53. Kommissionen har vidare påpekat att det automatiska utbytet av upplysningar, som införts genom direktiv 2011/16, medför att de personer som ska göra en deklaration är skyldiga att i deklarationen ange upplysningar om *värdepapper* som innehas i en annan medlemsstat. När det gäller värdepapper som innehas via inlåningskonton eller depåkonton är de upplysningar som är föremål för ett utbyte för det mesta desamma som de som avser bankkonton, vilket i detta fall även gör det möjligt att även fastställa beloppet för skatten på motsvarande inkomst.

54. När det gäller *rättigheter och livförsäkringsavtal* som inte omfattas av andra unionsrättsakter, kan de enligt artikel 8.1 c i direktiv 2011/16 även bli föremål för ett automatiskt utbyte av upplysningar som avser varje beskattningsperiod. I detta fall avser upplysningarna personer med hemvist i en medlemsstat, oavsett om det rör sig om fysiska personer eller enheter, och de gör det möjligt för medlemsstaternas skattemyndigheter att fastställa det skattebelopp som är tillämpligt på dessa inkomster.

[29] Bilaga I, avsnitt VIII, punkt D.2 i direktivet.

55. Slutligen avser upplysningar om *fast egendom* som kan bli föremål för ett automatiskt utbyte enligt artikel 8.1 e i direktivet, såväl ägande av och inkomster från egendomen, oavsett om den tillhör fysiska personer eller enheter som har hemvist i en medlemsstat. Dessa uppgifter gör det möjligt att betala skatt på de inkomster som motsvarar egendomen och rättigheterna.

56. Även om systemet för *automatiskt* utbyte av upplysningar inte omfattar all information som omfattas av deklarationsskyldigheten enligt formulär 720,[30] kan likväl medlemsstaternas skattemyndigheter i dessa fall *dessutom* använda sig av utbytet av upplysningar *på begäran* (inte automatiskt), såsom föreskrivs i artiklarna 5–7 i direktiv 2011/16.

57. *Vidare* har kommissionen framhållit att de påstådda bristerna i det system för utbyte av upplysningar på unionsnivå som den spanska regeringen har åberopat, inte kan påverka detta förhållande. Det framgår av domstolens fasta praxis, och särskilt av domstolens dom i målet kommissionen/Belgien[31], att de former för ömsesidigt bistånd som existerar mellan medlemsstaternas myndigheter är tillräckliga för att en medlemsstat ska kunna kontrollera huruvida de uppgifter som de skattskyldiga deklarerar avseende sina inkomster i en annan medlemsstat är riktiga. Domstolen har även slagit fast att även om instrumenten för samarbete inte alltid fungerar tillfredsställande och problemfritt i praktiken, kan följaktligen inte medlemsstaterna åberopa eventuella svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan deras skattemyndigheter, för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget.

58. *För det tredje* anser kommissionen under alla omständigheter att även om de upplysningar som medlemsstaterna förfogar över när det gäller egendom eller rättigheter som innehas i utlandet av personer som har hemvist i landet är otillräckliga av ett sådant slag att de kan motivera en *längre* frist för eftertaxering, så länge syftet är att göra det möjligt för skattemyndigheterna att på ett ändamålsenligt sätt använda sig av formerna för ömsesidigt bistånd,[32] kan det inte motivera en *total avsaknad av preskriptionsregler*, vilket i allmänhet är förbehållen de allvarligaste fallen av överträdelser av mänskliga rättigheter.

2) Den spanska regeringens argument

59. Vad gäller den första delen av kommissionens argument har den spanska regeringen bestridit att det föreligger en presumtion för undandragande som inte går att motbevisa. Den spanska regeringen har preciserat att artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer[33] utgör en klausul mot undandragande, men den föreskriver inte någon presumtion för undandragande. Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska nämligen skattemyndigheten styrka två omständigheter:

[30] Enligt kommissionen förhåller det sig så med bankkonton och värdepapper när innehavarna av dessa är börsnoterade bolag och deras närstående företag eller finansinstitut. Systemet för automatiskt utbyte av upplysningar omfattar inte heller information om personer som har fullmakt (som inte är kontoinnehavare) vad gäller vissa av de finansiella konton som avses i formulär 720. Det omfattar inte heller uppgifter om värdepapper som inte innehas via konton i finansinstitut.

[31] Dom av den 6 juni 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, punkterna 52 och 53).

[32] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 62–75, och dom av den 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 35).

[33] Jag vill påpeka att kommissionen inte har preciserat i talan vilka bestämmelser i spansk rätt som den första anmärkningen avser. Inom ramen för talans rättsliga ram har kommissionen emellertid hänvisat till såväl artikel 39 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer som artikel 121 i lagen om bolagsskatt. Jag uppfattar således kommissionens första anmärkning så, att den avser båda bestämmelserna. Den spanska regeringen har i sitt svaromål, när den har hänvisat till kommissionens första anmärkning, endast nämnt artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer. Eftersom den spanska regeringen har föreslagit att domstolen ska ogilla talan i dess helhet, förstår jag den spanska regeringens argument avseende artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer så, att de även omfattar artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt.

Först ska det styrkas att den skattskyldiga personen inte har deklarerat de tillgångar som motsvarar formulär 720 trots att personen hade den skyldigheten, och dessutom att den skattskyldiga personen inte har betalat inkomstskatt avseende förvärv av dessa tillgångar.

60. Den omständigheten att en skattskyldig person inte sparar sin deklaration från det räkenskapsår då personen påstår sig ha beskattats innebär inte att myndigheten automatiskt anser att den skattskyldiga personen har omotiverade kapitalvinster. I sådana fall ska skattemyndigheten undersöka vad den skattskyldiga personen har påstått, och om skattemyndigheten inte gör det, är inte den omständighet som ligger till grund för presumtionen styrkt (det vill säga att den skattskyldiga personen inte har beskattats för de aktuella inkomsterna) och det saknas anledning att anse det finns omotiverade kapitalvinster. I tveksamma fall saknas anledning att göra en justering, eftersom en av de omständigheter som ligger till grund för presumtionen inte har styrkts. Om den skattskyldiga personen däremot önskar undvika att artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer tillämpas på grund av att personen tidigare, genom formulär 720, har deklarerat de inkomster med vilka icke deklarerad egendom eller icke deklarerade rättigheter har förvärvats, räcker det att ange i vilka tidigare skattedeklarationer personen har deklarerat dessa inkomster. Skattemyndigheten är i så fall skyldig att kontrollera det.

61. Till stöd för förevarande konstateranden har den spanska regeringen hänvisat till flera bestämmelser om bevisbördan.[34] Bevisbördan åvilar således skattemyndigheten, vilket framgår tydligt i den lagstiftning som det hänvisats till i fotnot 34 ovan. Den spanska regeringen har även som ett exempel hänvisat till en dom om en justering enligt artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer, varigenom den aktuella betalningen upphävdes. Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) ansåg att den skattskyldiga personen hade påstått att denne blivit beskattad och hade gett in de handlingar som personen innehade och att myndigheten inte hade ansträngt sig för att inge relevant motbevisning.[35]

62. Vad gäller den andra delen av kommissionens argument har den spanska regeringen först påpekat att kommissionen utgår från en felaktig förutsättning, eftersom kommissionen anser att systemet med formulär 720 inte innehåller någon preskription. Det rör sig nämligen i själva verket om en konkret tillämpning av principen ”actio nata”, enligt vilken preskriptionstiden för en rättighet eller en åtgärd inte kan börja löpa förrän efter det att innehavaren av rättigheten har

[34] Inom ramen för förfarandet för kontroll vid tillämpningen av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer anges det, för det första, i artikel 105.1 i skattelagen, med rubriken ”Bevisbörda”, att ”[v]id beskattningsförfarandena ska den person som gör gällande sin rätt bevisa de sakförhållanden som rättigheten består i”. För det andra anges det i artikel 102.2 c i skattelagen, med rubriken ”Anmälan av betalning”, som uppgift som nödvändigtvis ska anges i betalningarna, ”motiveringen för betalningarna när de inte motsvarar information som den skattskyldiga personen har ingett eller personens tillämpning eller tolkning av lagstiftningen genom att ange bakgrund och de omständigheter som är väsentliga för deras bakgrund och de rättsliga grunderna”. För det tredje har den spanska regeringen hänvisat till ”teorin om närhet till föremålet för bevisningen”, i artikel 217 i Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (civilprocesslagen av den 7 januari 2000) (BOE nr 7 av den 8 januari 2000), enligt vilken det ska beaktas huruvida varje part i målet har möjlighet och förmåga att förebringa bevisning. Även om varje part i princip ska bevisa de omständigheter som den gör gällande till sin fördel enligt artikel 106.1 i skattelagen, innebär ”teori om närhet till föremålet för bevisningen” att om den skattskyldiga personen har angett att den inte har sparat handlingar om sin skatt för att styrka att vederbörande har beskattats, ska skattemyndigheten göra efterforskningar i sina arkiv för att undersöka om den skattskyldiga personen verkligen har beskattats. För det fjärde anges dessa bestämmelser och principer även i Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (lag om ett gemensamt administrativt förfarande av den 1 oktober 2015) (BOE nr 236, av den 2 oktober 2015). För det femte och slutligen föreskrivs det i artiklarna 141 och 145 i skattelagen att det ankommer på skattemyndigheterna att ”utreda de faktiska omständigheterna kring skattskyldigheten i syfte att upptäcka de som myndigheten inte känner till” och att ”kontrollera att den skattskyldiga personens deklaration är riktig”.

[35] Avgörande meddelat av Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden, Spanien) den 16 januari 2019 (R.G. 4253/2016).

fått kännedom om rättigheten eller åtgärden.[36] Tillämpningen av principen innebär således att en preskriptionstid på fyra år[37] börjar löpa när skattemyndigheten får kännedom om de omständigheter som rör den skattegrundande omständigheten, vilka möjliggör för myndigheten att inleda en utredning, oavsett om det är med hjälp av upplysningar som en annan stat har gett via det automatiska systemet eller utan föregående begäran, eller med hjälp av den skattskyldiga personen eller av tredje man. Det föreligger således ingen avsaknad av preskription.

63. Mot denna bakgrund har den spanska regeringen i huvudsak hävdat att principen ”actio nata” inte är tillämplig när egendomen finns i Spanien. Det finns dock ett objektivt skäl till denna skillnad i behandling i preskriptionshänseende mellan tillgångar i Spanien och tillgångar i utlandet.

64. *Dels* kan nämligen den spanska skattemyndigheten i Spanien utan begränsning utöva sina befogenheter gentemot vilken egendom och vilka rättigheter som helst, särskilt i form av ”fishing expeditions” (ansökningar som görs slumpmässigt), men myndigheten kan inte göra det när dessa tillgångar och rättigheter finns i utlandet. Den spanska regeringen har erinrat om att omotiverade kapitalvinster motsvarar egendom och vinster som skattemyndigheten inte har någon kännedom om och för att upptäcka dem krävs det att myndigheten gör en utredning som den inte kan genomföra helt och hållet, eftersom dess tjänstemän till exempel inte kan agera utanför Spanien. Mot bakgrund av dessa svårigheter är det helt och hållet motiverat att preskriptionstiden börjar löpa då egendomen och rättigheterna i utlandet, vilka har genererat icke deklarerade inkomster och vilka inte hade kunnat bli föremål för en utredning med de medel som hade använts om de hade genererats i Spanien, har kommit till kännedom.

65. Domstolen har redan erkänt specifika preskriptionsbestämmelser när en medlemsstat ska utöva befogenheter på platsen för egendomen eller rättigheterna i utlandet.[38] Domstolen har också angett att det är motiverat med särskilda preklusionsfrister för enskilda i förhållande till skattemyndigheten med anledning av att myndigheten inte har kännedom om de nödvändiga uppgifterna och endast kan agera när den erhåller den skattskyldiga personens skattedeklaration,[39] vilket i synnerhet är tillämpligt för det fall egendom och/eller tillgångar har undanhållits och det praktiskt taget är omöjligt att erhålla upplysningar om dem med de nuvarande instrumenten.

66. *Dels* har den spanska regeringen bestridit kommissionens påstående att de samarbetsinstrument som finns inom unionen är tillräckliga. Nämnda regering har anfört flera argument som kan sammanfattas enligt följande.

67. Den spanska regeringen har inledningsvis preciserat att eftersom kommissionens talan inte syftar till att ogiltigförklara vissa aspekter av bestämmelserna kring formulär 720 från och med dagen för det motiverade yttrandet, det vill säga den 15 februari 2017, ska situationen avseende ömsesidigt bistånd undersökas för år 2012, då formulär 720 infördes, och inte februari 2017. Den spanska regeringen anser emellertid under alla omständigheter att de befintliga instrumenten för

[36] Enligt den spanska regeringen föreskrivs regeln om ”actio nata” i allmänna ordalag i artikel 1969 i den spanska civillagen (*Gaceta de Madrid* – nu ”BOE” – nr 206 av den 25 juli 1889). Den spanska regeringen har angett att inte nog med att tillämpningen av regeln ”actio nata” inte strider mot ordalydelsen i artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer, där det inte anges att ”preskription inte kan göras gällande”, utan den följer av bestämmelsens anda och av en systematisk tolkning som överensstämmer med syftet med rättsinstitutet preskription.

[37] Se, beträffande tidsfristen på fyra år, punkt 37 och fotnot 23 ovan.

[38] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkt 86.

[39] Se dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 50 och följande punkter).

internationellt utbyte av upplysningar fortfarande är otillräckliga för att fastställa huruvida det i spanska skattskyldiga personers tillgångar finns egendom och rättigheter i utlandet med ekonomiskt innehåll och skattemässig innebörd.

68. Den spanska regeringen har understrukit att kommissionen har medgett att information som erhålls med hjälp av formulär 720 inte helt överensstämmer med upplysningar som kan erhållas med tillämpning av direktiv 2011/16. [40]

69. Den spanska regeringen har vidare understrukit att automatiskt utbyte i den mening som avses i artikel 3.9 a i direktiv 2011/16 är underordnat principen om ”tillgängliga upplysningar”, vilken ska förstås som ”upplysningar i skattemyndigheternas akter i den medlemsstat som lämnar informationen och som kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten”. Det är följaktligen möjligt att den stat där den berörda inkomstkällan finns inte förfogar över upplysningar som är föremål för det automatiska utbytet, antingen på grund av att den nationella lagstiftningen inte beskattar vissa inkomster eller viss egendom och inte kräver upplysningar i detta avseende, eller på grund av att den person som är skyldig att tillhandahålla viss information, oavsett om det rör sig om den skattskyldiga personen eller tredje man, inte har deklarerat de inkomster eller den egendom som omfattas av upplysningen. Den spanska regeringen anser vidare att i domen i målet X och Passenheim-van Schoot [41] erinrade domstolen om att skattekontroller som krävs av en medlemsstat inte kan vara beroende av beteenden i en annan medlemsstat eller tredjeland, i förevarande fall de upplysningar som är tillgängliga i det konkreta fallet. När det gäller upplysningar om bankkonton i den mening som avses i artikel 8.3a i direktiv 2011/16 kan dessutom skattemyndigheten inte vara säker på att erhålla den information som den behöver om redan befintliga konton i den mening som avses i nämnda direktiv, det vill säga konton som förvaltas från och med den 31 december 2015, [42] eftersom för dessa konton fastställs den skattskyldiga personens hemvist i enlighet med den nationell lagstiftning, vilken således kan skilja sig från en medlemsstat till en annan.

70. Slutligen anser den spanska regeringen att även om situationen på området för utbyte av upplysningar har ändrats avsevärt under de senaste åren, ska det dock noteras att den nuvarande situationen är långt ifrån jämförbar med den nationella situationen och att det troligtvis kommer att ta tid innan den har genomförts praktiskt och effektivt för att anpassas på lämpligt sätt, med hänsyn till dess komplexitet, flertalet berörda stater och olika lagstiftning och nationell praxis.

c) Bedömning

71. Jag erinrar om att det följer av fast rättspraxis att i ett fördragsbrottsförfarande har kommissionen bevisbördan för det påstådda fördragsbrottet. Kommissionen ska förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera om fördragsbrott föreligger. Kommissionen får därvidlag inte stödja sig på någon presumtion. [43] Såsom jag kommer att

[40] Enligt den spanska regeringen omfattar inte direktivet bland annat upplysningar om värdepapper (aktier, andelar), rättigheter och inkomster som deponerats, förvaltas eller erhållits i en annan medlemsstat och som är föremål för informationsdeklarationen, eller upplysningar om rättigheter till annan fast egendom än den som den berörda personen äger (andelsrättigheter, nyttjanderätt och ren äganderätt), vilka också är föremål för deklarationen.

[41] Se punkt 61 i domen.

[42] Se begreppet ”Redan befintligt konto” i bilaga I, avsnitt VIII, punkt C.9 till direktiv 2011/16.

[43] Se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

förklara anser jag i förevarande fall att kommissionen i stor omfattning inte har försett domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera om det påstådda fördragsbrottet föreligger.

72. Detta följer enligt min mening av att kommissionens talan är mycket kortfattad. Den spanska regeringen har dessutom i sitt svaromål på ett mycket detaljerat sätt besvarat kommissionens påståenden genom att anföra flera argument som enligt min mening till stor del inte kan avfärdas vid ett första påseende. Kommissionen har i sin replik begränsat sig till att i mycket begränsad utsträckning bemöta dessa argument och har således enligt min mening inte på ett ändamålsenligt sätt besvarat den spanska regeringens argument. Jag anser därför att domstolen i stor utsträckning inte har tillgång till de uppgifter som den behöver för att pröva om det fördragsbrott som kommissionen har gjort gällande föreligger.

1) Frågan om ”total avsaknad” av preskription (andra delen)

73. När det gäller frågan huruvida den omständigheten att formulär 720 inte har ingetts eller ingetts för sent ”innebär att preskription inte kan göras gällande” vilket enligt kommissionen i sig är oproportionerligt,[44] anser jag att det är nödvändigt att *för det första* precisera räckvidden av den aktuella regeln.

74. Om formulär 720 inte inges i tid är det enligt artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och enligt artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt konkret tillåtet för skattemyndigheten att besluta om eftertaxering avseende inkomster som motsvarar egendom som är belägen i utlandet och som ingår i den skattskyldiga personens tillgångar, även när tillgångarna har förvärvats under en period som redan är preskriberad när skattemyndigheten upptäcker dem. Detta följer av själva ordalydelsen i dessa bestämmelser och har för övrigt inte bestridits av den spanska regeringen. Den fyraåriga preskriptionstiden, som gör det möjligt för en skattskyldig person som innehar tillgångar i Spanien att undgå beskattning enbart på grund av att det har gått fyra år sedan tillgångarna borde ha deklarerats, är med andra ord inte tillämplig när det gäller de tillgångar som avses i formulär 720.

75. För sådana tillgångar är det enligt ovannämnda bestämmelser i praktiken tillåtet för skattemyndigheten att göra en eftertaxering, oberoende av när de berörda tillgångarna förvärvades och således utan begränsning i tiden. De innebär således att ”preskription inte kan göras gällande”, såsom kommissionen med rätta har påstått. Jag vill påpeka att informationen om principen ”actio nata”, som den spanska regeringen gav, inte kan leda till en motsatt ståndpunkt. Denna princip innebär nämligen endast att när skattemyndigheten förfogar över uppgifter om ett skatteobjekt ska den fatta beslut om eftertaxering för en eventuell skatteskuld inom fyra år. Även om principen tillämpas, vilket kommissionen för övrigt inte tycks ha bestridit,[45] kan fortfarande inte preskription göras gällande, eftersom så länge som skattemyndigheten iakttar fyraårsfristen kan den göra en eftertaxering oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades.[46]

[44] Efter det att denna talan om fördragsbrott hade väckts vid domstolen inkom en begäran om förhandsavgörande från Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Överdomstolen i den autonoma regionen Katalonien, Spanien) till domstolen (mål C-330/20). I denna begäran om förhandsavgörande ställer den hänskjutande domstolen i huvudsak samma fråga som är aktuell i förevarande mål, nämligen om preskriptionsregeln i artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer är proportionerlig och huruvida systemet för utbyte av upplysningar har någon inverkan i detta avseende.

[45] Kommissionen har nämligen endast påstått att det rör sig om ”ett fall med total avsaknad av preskription”.

[46] Exempelvis finns det inget som hindrar att eftertaxeringen sker flera decennier efter det att de aktuella tillgångarna fördes in bland de skattskyldiga personernas tillgångar, om tidpunkten för händelsen är då skattemyndigheten fick kännedom om tillgångarna.

76. Vad *för det andra* gäller proportionaliteten av en sådan bestämmelse som innebär att ”preskription inte kan göras gällande”, ska det fastställas huruvida den är *ägnad* att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är *nödvändigt* för att uppnå det.

77. När det gäller den första punkten har domstolen redan slagit fast att den omständigheten att en längre frist för eftertaxering tillämpas i en medlemsstat med avseende på skatteobjekt som innehas eller uppkommer i en annan medlemsstat bidrar till att säkerställa en effektiv skattekontroll och till att bekämpa skatteundandragande, eftersom en sådan lagstiftning kan avhålla de skattskyldiga som innehar sådana tillgångar från att undanhålla dessa eller de inkomster som de genererar, från skattemyndigheten för att inte vid en senare tidpunkt bli föremål för eftertaxering.[47] I förevarande fall ska det dock påpekas att den omtvistade preskriptionstiden endast är tillämplig när formulär 720 inte är ifyllt i tid. Den är således inte generellt tillämplig när tillgångarna finns utomlands. Jag är likväl inte övertygad om att förevarande bestämmelse inte är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås, såsom kommissionen har hävdat. Det är riktigt att skattskyldiga personer som iakttar informationsskyldigheten i tid fortfarande kan åtnjuta preskriptionen för eventuella inkomster som undanhållits för att förvärva egendom och rättigheter som de förfogar över i utlandet.[48] Om en skattskyldig person vill dölja inkomster, är det enligt min mening föga sannolikt att personen i första hand iakttar informationsskyldigheten för att kunna åtnjuta preskription.

78. Vad därefter gäller frågan huruvida den omtvistade preskriptionstiden är nödvändig anser jag att kommissionen har bevisat att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet, men endast i förhållande till vissa av de tillgångar som avses i formulär 720, det vill säga nya bankkonton i den mening som avses i direktiv 2011/16 (nedan kallade nya bankkonton).[49]

79. Som jag kommer att förklara i avsnitt i), anser jag närmare bestämt att det följer av domstolens praxis att när en medlemsstat förfogar över eller, på grund av systemet med automatiskt och obligatoriskt utbyte, kan förfoga över tillräcklig information om tillgångar i utlandet som innehas av dess skattskyldiga personer, för att fastställa lämpliga skatter, går tillämpningen av en längre preskriptionstid utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas. Som jag kommer att redogöra för i avsnitt ii) anser jag att kommissionen har styrkt att den spanska skattemyndigheten, vid utgången av den frist som fastställdes i det motiverade yttrandet år 2017, vilket är det datum som ska beaktas vid prövningen av talan,[50] förfogade över eller kunde förfoga över tillräckliga upplysningar, med stöd av direktiv 2011/16, om nya bankkonton som skattskyldiga personer innehade i utlandet för att fastställa lämpliga skatter.

[47] Domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 51 och 52, och dom av den 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 32).

[48] Förevarande omständighet, som kommissionen har framhållit, bekräftades av den spanska regeringen.

[49] Begreppet ”nya konton” definieras i bilaga I, avsnitt VIII, punkt C. 10 i direktiv 2011/16 som finansiella konton som öppnas den 1 januari 2016 eller senare.

[50] Enligt fast rättspraxis ska förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet. Se dom av den 28 januari 2020, kommissionen/Italien (Bekämpande av sena betalningar vid handelstransaktioner) (C-122/18, EU:C:2020:41, punkt 58 och där angiven rättspraxis). Den frist som fastställdes i det motiverade yttrandet av den 15 februari 2017 var två månader från det att den spanska regeringen mottog yttrandet.

i) De principer som följer av rättspraxis

80. Jag anser att domstolen har tillhandahållit två linjer i rättspraxis som är komplementära och relevanta i förevarande fall.

81. *För det första* har domstolen uttalat sig om nödvändigheten av att i en medlemsstat tillämpa en längre frist för eftertaxering vid misstankar om undanhållande av tillgångar som innehas i en annan medlemsstat och påverkan av ett sådant instrument för utbyte av upplysningar på unionsnivå.[51] Såsom jag kommer att förklara meddelades dock denna rättspraxis i ett specifikt sammanhang som avsåg det tidigare direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område[52], vilket föregick det direktiv som är aktuellt i förevarande mål. Som jag kommer att förklara skiljer sig det tidigare direktivet från det som är aktuellt i förevarande mål, eftersom det inte gjorde det möjligt för medlemsstaternas skattemyndigheter att *automatiskt* och *obligatoriskt* erhålla upplysningar om sina skattskyldiga personer. Dessutom uttalade sig domstolen endast om tillämpningen av en konkret *längre* preskriptionstid på tolv år, som domstolen ansåg var proportionerlig, men domstolen prövade inte en preskriptionstid som ”innebar att preskription inte kunde göras gällande” såsom i förevarande fall.

82. I den berörda rättspraxisen har domstolen urskilt två typfall för att avgöra om en förlängd preskriptionstid går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Det första typfallet utgörs av en situation i vilken skatteobjektet har undanhållits och skattemyndigheten saknar upplysningar som gör det möjligt att inleda en utredning, och den andra situationen avser en situation där myndigheterna förfogar över upplysningar om skatteobjekten.[53]

83. Domstolen har endast allmänt erkänt att det är nödvändigt med en längre frist för eftertaxering i det förstnämnda typfallet. Domstolen har således ansett att i ett sådant fall är det, mot bakgrund av direktiv 77/799, omöjligt för den första medlemsstaten att framställa en begäran till de behöriga myndigheterna i den andra medlemsstaten för att erhålla den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet.[54] Såsom domstolen har påpekat tillät nämligen inte det tidigare direktivet att medlemsstaternas skattemyndigheter automatiskt och obligatoriskt erhöll upplysningar om dess skattskyldiga personers bankkonton.[55] Såvida inte den berörda medlemsstaten redan förfogade över uppgifter som gjorde det möjligt att framställa en begäran till de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater med hjälp av ömsesidigt bistånd, kunde därmed inte medlemsstaten erhålla den information som krävdes för en korrekt beräkning av skattebeloppet.

84. I en sådan situation har domstolen medgett att det är nödvändigt att förlänga fristen för eftertaxering med anledning av att risken för en skattskyldig person att tillgångar och inkomster som undanhålls skattemyndigheten i vederbörandes hemviststat upptäcks är mindre, då dessa är hänförliga till en annan medlemsstat än då det är fråga om inhemska tillgångar och inkomster.[56]

[51] Det rör sig om domen i målet X och Passenheim-van Schoot och domen av den 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), som också har åberopats av parterna.

[52] Rådets direktiv av den 19 december 1977 (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 64).

[53] Domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 62, 63 och 74 och domen av den 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 33).

[54] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 64 och 65.

[55] Se, för ett liknande resonemang, domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 64 och 65.

[56] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkterna 72 och 73.

85. När det gäller det andra typfallet har domstolen slagit fast att då skattemyndigheten i en medlemsstat förfogar över tillräcklig information för att be skattemyndigheten i en annan medlemsstat, enligt reglerna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799, att lämna ut den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet, är det inte berättigat att i den första medlemsstaten tillämpa en längre frist för eftertaxering som inte särskilt avser att möjliggöra för skattemyndigheten att ändamålsenligt nyttja mekanismer för ömsesidigt bistånd och som utlöses då de berörda skatteobjekten finns i en annan medlemsstat. [57]

86. *För det andra* framgår det av den andra linjen i rättspraxis att när de befintliga mekanismerna för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas myndigheter är tillräckliga för att en medlemsstat ska kunna utföra nödvändiga kontroller, kan medlemsstaterna inte åberopa eventuella svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan deras skattemyndigheter, för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget, även om det är möjligt att det ovannämnda samarbetsinstrumentet inte alltid fungerar tillfredsställande och problemfritt i praktiken. [58] Om de befintliga mekanismerna för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas myndigheter inte är tillräckliga för en medlemsstat att utföra de nödvändiga kontrollerna, får medlemsstaten med andra ord räkna med att det är besvärligare att genomföra kontrollen i en annan medlemsstat än inom landet. [59]

87. Av detta följer enligt min mening även att om samarbetsinstrumentet inte fungerar tillfredsställande, så att en medlemsstat inte erhåller de upplysningar den har rätt till, ankommer det på medlemsstaten att komma i kontakt med den aktuella medlemsstaten för att lösa problemet och i förekommande fall kommunicera med kommissionen. [60] En medlemsstat kan däremot inte tillämpa en längre preskriptionstid för att avhjälpa att information som ska utlämnas inte har tillhandahållits.

88. Det följer av ovannämnda rättspraxis att om de spanska skattemyndigheterna har möjlighet att erhålla nödvändiga upplysningar med stöd av det obligatoriska och automatiska utbytet av upplysningar för att fastställa det korrekta skattebeloppet, kan denna myndighet inte åberopa eventuella svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan deras skattemyndigheter, för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget och fastställa en förlängd preskriptionstid.

89. Jag anser att den åtskillnad som domstolen har fastställt är välgrundad. När skattemyndighetens enda källa till upplysningar om skattepliktiga tillgångar är den skattskyldiga personen själv, är det nämligen svårare för den berörda medlemsstaten att upptäcka undanhållna tillgångar än i en situation där skattemyndigheten förfogar över dessa upplysningar med stöd av systemet för utbyte av upplysningar, vilket motiverar att en längre preskriptionstid tillämpas.

[57] Se domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkt 74 och 75, och dom av den 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkterna 35 och 36).

[58] Se, bland annat, dom av den 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 18), dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 50), och dom av den 23 januari 2014, kommissionen/Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 43).

[59] Se, för ett liknande resonemang, även förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punkterna 54 och 55).

[60] Medlemsstaten har som sista utväg möjlighet att väcka talan om fördragsbrott i enlighet med artikel 259 FEUF. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punkt 46), och dom av den 6 februari 2018, Altun m.fl. (C-359/16, EU:C:2018:63, punkt 45).

90. Av det ovan anförda följer att frågan huruvida den omtvistade preskriptionstiden är nödvändig i förevarande mål för det första beror på huruvida det automatiska och obligatoriska utbytet enligt direktiv 2011/16 är tillräckligt för att de spanska skattemyndigheterna ska kunna genomföra de kontroller som är nödvändiga för att fastställa det korrekta skattebeloppet. Om så är fallet kan de spanska skattemyndigheterna, i motsats till vad den har gjort gällande, inte åberopa eventuella svårigheter för att tillämpa en längre preskriptionstid.

ii) Är det automatiska och obligatoriska utbytet enligt direktiv 2011/16 tillräckligt för att de spanska skattemyndigheterna ska kunna genomföra nödvändiga kontroller?

91. Parterna har olika uppfattningar i denna fråga. Kommissionen anser att direktiv 2011/16 gör det möjligt för de spanska skattemyndigheterna att erhålla de uppgifter som är nödvändiga för att göra en lämplig skattekontroll av de tillgångar som avses i formulär 720, medan den spanska regeringen har bestridit det.

92. Enligt min mening ska tre olika typfall urskiljas.

93. *För det första*, den information om bankkonton som avses i formulär 720. I detta avseende uppställer artikel 8.3a i direktiv 2011/16, i förening med bilagorna I och II som det hänvisas till i bestämmelsen, ett krav på medlemsstaterna, såsom kommissionen har påpekat, om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton [61] för att de ska kunna utföra nödvändiga kontroller och fastställa det korrekta skattebeloppet i gränsöverskridande situationer. [62] Varje medlemsstats finansiella institut ska rapportera dessa upplysningar till den behöriga myndigheten för att förevarande myndighet ska kunna kommunicera upplysningarna till andra medlemsstater.

94. Den spanska regeringen har anfört två argument för att visa varför denna bestämmelse ändå inte ger skattemyndigheten möjlighet att förfoga över de aktuella uppgifterna.

95. Argumentet angående principen om ”tillgängliga upplysningar” kan inte godtas. Det ska konstateras att upplysningar om finansiella konton inte omfattas av villkoret om de begärda upplysningarnas tillgänglighet. [63] När det därefter gäller argumentet om redan befintliga konton betvivlar jag starkt att det i praktiken innebär att medlemsstaterna inte erhåller de berörda upplysningarna. Kommissionen har emellertid inte framfört något motargument på denna punkt och jag anser följaktligen att kommissionen inte har tillhandahållit de uppgifter som krävs enligt rättspraxis [64] för att kontrollera huruvida det föreligger ett fördragsbrott i detta avseende. [65]

[61] För specifik information, se punkt 51 ovan.

[62] Se, för ett liknande resonemang, skälen 1, 2 och 10 i direktiv 2011/16.

[63] Se skäl 10 i direktiv 2011/16. För den spanska regeringens två argument, se punkt 69 ovan.

[64] Se punkt 71 ovan.

[65] Jag noterar att den spanska regeringens argument om redan befintliga konton framfördes i dupliken i form av en hänvisning till den spanska regeringens svar på kommissionens motiverade yttrande. Även om kommissionen inte har haft möjlighet att bemöta dupliken, eftersom den avslutar det skriftliga förfarandet vid domstolen, har den ändå fått kännedom om den spanska regeringens argument och har således haft tillfälle att bemöta det.

96. Det är således endast i förhållande till nya bankkonton som jag anser att kommissionen har styrkt att den spanska skattemyndigheten förfogar över nödvändiga upplysningar. Härav följer att tillämpningen av den omtvistade preskriptionstiden går utöver vad som är nödvändigt med avseende på denna kategori av tillgångar. [66]

97. När det vidare gäller redan befintliga konton anser jag inte att den omtvistade preskriptionstiden som är tillämplig på dessa tillgångar är oproportionerlig.

98. Det ska nämligen erinras om att domstolen hittills endast i domen i målet X och Passenheim-van Schoot har uttalat sig om huruvida en preskriptionstid som var förlängd med tolv år, vilken var aktuell i det målet, i praktiken var proportionerlig och domstolen fann att den var det. [67]

99. I förevarande mål ska domstolen pröva om en medlemsstat, när det gäller tillgångar som undanhålls i utlandet och som medlemsstaten inte har fått kännedom om, även kan göra en eftertaxering oberoende av när de berörda tillgångarna förvärvades och således utan begränsning i tiden. Jag anser att så är fallet. Jag noterar nämligen att de skäl som domstolen åberopade i domen i målet X och Passenheim-van Schoot när den medgav att det var nödvändigt för medlemsstaterna att tillämpa en längre preskriptionstid, [68] även är tillämpliga i förevarande fall. Med hänsyn till den grad av harmonisering som hittills har uppnåtts på skatteområdet, vilken är mycket begränsad, och med hänsyn till medlemsstaternas behov av att bekämpa skatteundandragande, vilket domstolen således har erkänt, anser jag vidare att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning på detta område, inbegripet att tillämpa den aktuella bestämmelsen. [69]

100. *För det andra* finns det den kategori av tillgångar som avses i formulär 720 och som omfattas av det automatiska utbytet enligt artikel 8.1 i direktiv 2011/16. [70] För förevarande kategori av tillgångar har den spanska regeringen rätt när den har gjort gällande att det automatiska utbytet är underordnat ”principen om tillgängliga upplysningar”. [71] Principen innebär i huvudsak att medlemsstaterna endast är skyldiga att dela upplysningar som är tillgängliga i deras nationella skattedatabaser. Det krävs ingen annan insamling av upplysningar än den som skattemyndigheterna utför för nationella skatteändamål.

[66] Konkret kommer den omtvistade preskriptionstiden att vara oproportionerlig när de spanska skattemyndigheterna *inte erhåller* någon information från andra medlemsstater om sina skattskyldiga personers nya bankkonton i enlighet med ovannämnda bestämmelser, trots att dessa upplysningar borde ha lämnats. I sådana situationer innebär tillämpningen av principen ”actio nata” således att fristen för eftertaxering på fyra år inte börjar löpa, trots att skattemyndigheten i enlighet med ovannämnda rättspraxis inte kan åberopa svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan medlemsstaternas skattemyndigheter, för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget. Om upplysningarna däremot *faktiskt lämnas*, exempelvis före utgången av de frister som är gäller för deklarationen av formulär 720, medför inte verkan av ”actio nata”-regeln i en sådan situation någon verklig förlängning av preskriptionstiden i förhållande till den frist som är tillämplig i nationella situationer.

[67] Domstolen fann konkret att denna frist var proportionerlig, eftersom en medlemsstats val att begränsa denna frist i tiden och fastställa denna frist enligt den frist som gäller för inledande av ett förfarande om brottsligt skatteundandragande inte verkade oproportionerligt (domen i målet X och Passenheim-van Schoot, punkt 69).

[68] Se punkterna 83, 84 och 89 ovan.

[69] Jag noterar att när skattemyndigheten förfogar över information om skatteobjektet ska den, med hänsyn till principen ”actio nata”, fatta beslut om eftertaxering för den eventuella skatteskulden inom fyra år. Eftersom denna frist är densamma som den som är tillämplig i nationella situationer, rör det sig inte om en längre frist för eftertaxering som inte särskilt avser att möjliggöra för skattemyndigheten i denna medlemsstat att ändamålsenligt nyttja mekanismer för ömsesidigt bistånd och som utlöses då de berörda skatteobjekten finns i en annan medlemsstat, såsom domstolen angav i domen i målet X och Passenheim-van Schoot.

[70] Det rör sig om rättigheter och livförsäkringsavtal som avses i artikel 8.1 c i direktivet och om fast egendom som avses i artikel 8.1 e i direktivet.

[71] Enligt artikel 8.1 i direktiv 2011/16 ska således den behöriga myndigheten i varje medlemsstat genom ett automatiskt utbyte av upplysningar till varje annan medlemsstats behöriga myndighet lämna ”tillgängliga upplysningar”. I artikel 3 led 9 i direktivet preciseras att med tillgängliga upplysningar i den mening som avses i artikel 8.1 i direktivet avses upplysningar i skattemyndigheternas akter i den medlemsstat som lämnar informationen och som kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten.

101. Även om jag medger att ett automatiskt utbyte av denna kategori av tillgångar således i princip kan begränsas, tvivlar jag starkt på att så är fallet i praktiken med avseende på samtliga tillgångar som avses, såsom den spanska regeringen har gjort gällande. Artikel 8.1 i direktiv 2011/16 innehåller nämligen fem kategorier av egendom och gällande åtminstone fast egendom anser jag att det är föga troligt att medlemsstaterna inte förfogar över nödvändiga upplysningar för att den berörda medlemsstaten ska kunna fastställa det korrekta skattebeloppet. [72]

102. Kommissionen har emellertid inte besvarat den spanska regeringens påståenden och enligt min mening har den således inte anfört några argument som med säkerhet gör det möjligt för domstolen att underkänna dem. [73] Av detta följer att kommissionen inte har styrkt att de spanska skattemyndigheterna kan genomföra nödvändiga kontroller med avseende på förevarande kategori av egendom. På grund av de skäl som anfördes i punkterna 97–99 anser jag dessutom att för denna kategori av tillgångar går inte den omtvistade preskriptionstiden utöver vad som är nödvändigt.

103. *För det tredje*, när det gäller upplysningar som inte avses i direktiv 2011/16 [74], erhåller inte den spanska skattemyndigheten några upplysningar för denna kategori av tillgångar systematiskt och automatiskt enligt direktivet. Av de skäl som anfördes i punkterna 97–99 anser jag att för denna kategori av tillgångar går inte den omtvistade preskriptionstiden utöver vad som är nödvändigt.

104. Sammanfattningsvis anser jag att kommissionen endast har visat att preskriptionstiden är oproportionerlig med avseende på den kategori av upplysningar som rör nya bankkonton. Jag föreslår således att domstolen ska bifalla talan såvitt avser den första anmärkningen i den mån den spanska regeringen har föreskrivit den omtvistade preskriptionstiden för förevarande kategori av tillgångar.

2) Huruvida det föreligger en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa (första delen)

105. När det gäller frågan om det föreligger en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa, anser jag att kommissionens argument inte ska godtas.

106. Det är riktigt att införandet av presumtionen för skatteundandragande inte enbart kan grundas på att den skattskyldiga personens situation har ett gränsöverskridande inslag. [75] En bestämmelse som förutsätter att det föreligger ett bedrägligt beteende enbart av det skälet att de villkor som föreskrivs i bestämmelsen är uppfyllda, utan att den skattskyldige ges någon möjlighet att motbevisa presumtionen, går dessutom i princip utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade ändamålet. [76]

[72] När det gäller fast egendom ska medlemsstaterna normalt sett ha register med alla relevanta upplysningar.

[73] Se, analogt, dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Tyskland (C-562/10, EU:C:2012:442, punkterna 53 och 61).

[74] Se, för sådan information, fotnot 30 och 40 ovan.

[75] Se, för ett liknande resonemang, exempelvis dom av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51), dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkterna 33–49), och dom av den 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60).

[76] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82), dom av den 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 50), dom av den 3 oktober 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 37), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 88).

107. Kommissionen har emellertid inte bevisat att det i förevarande fall rör sig om en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa.

108. För det första saknar det betydelse för möjligheten att kullkasta en presumtion för bedrägeri att det inte går att åberopa en preskriptionstid.[77] För det andra återstår det att avgöra, utöver frågan om preskription, huruvida den skattskyldiga personen likväl kan undkomma tillämpningen av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt och således hindra att belopp som motsvarar värdet på tillgångar eller rättigheter i utlandet inkluderas i beskattningsunderlaget, i de fall där dessa belopp faktiskt har beskattats men den skattskyldiga personen inte eller inte längre kan bevisa att de har deklarerats. De punkter som har bestridit avser i huvudsak den aktuella lagstiftningens innebörd, såväl på regleringsnivå som med avseende på dess genomförande.[78]

109. Vad i synnerhet gäller genomförandet av en nationell bestämmelse krävs, för att ett fördragsbrott ska anses vara styrkt, bevisuppgifter av särskilt slag i förhållande till dem som normalt är i fråga inom ramen för en fördragsbrottstalan som endast avser innehållet i en nationell bestämmelse. Under sådana omständigheter kan ett fördragsbrott endast bevisas med stöd av en tillräckligt dokumenterad och utförlig beskrivning av den praxis som läggs den nationella förvaltningen och/eller de nationella domstolarna till last och som den berörda medlemsstaten kan ställas till svars för.[79]

110. När det gäller innebörden av den aktuella lagstiftningen anser jag att den spanska regeringen på ett övertygande sätt, genom att hänvisa till flera bestämmelser om bevisbördan och till en dom i detta avseende, har förklarat att bevisbördan åvilar skattemyndigheten, vilket innebär att om den skattskyldiga personen inte sparar handlingar som styrker skattedeklarationen för inkomster med vilka personens tillgångar har förvärvats, följer det inte automatiskt att vederbörande innehar omotiverade kapitalvinster i den mening som avses i artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer.[80] Kommissionen har inte lagt fram några bevis som vederlägger förklaringen. Ordalydelsen i denna bestämmelse utgör i synnerhet inte i sig något hinder för den tolkning som den spanska regeringen har gjort. När det sedan gäller skattemyndighetens praxis ska det konstateras att kommissionens angivande av ”konkreta exempel på tillämpning”, utan närmare precisering, inte uppfyller kriteriet på en tillräckligt dokumenterad och utförlig beskrivning av den praxis som läggs till last.

111. Av detta följer att kommissionen inte har lagt fram nödvändig bevisning för att styrka att det föreligger en presumtion för bedrägeri som inte går att motbevisa.

112. Avslutningsvis föreslår jag att domstolen delvis ska bifalla talan såvitt avser den första anmärkningen. Genom att skattemyndigheten – för det fall skyldigheten att ge information om nya konton inte uppfylls eller uppfylls för sent – kan fatta beslut om eftertaxering avseende den

[77] Rätten till preskription är nämligen till sin natur sådan att den endast gör det möjligt att motverka de konsekvenser som tillämpningen av presumtionen borde få, vilket är annorlunda, eftersom konstaterandet av bedrägeri fortfarande gäller. Den omständigheten att de berörda bestämmelserna inte automatiskt gör det möjligt att undgå presumtionen för skatteundandragande enbart av det skälet att det rör sig om tillgångar som förvärvats under en preskriberad period motsvarar inte i sig en presumtion för undandragande som inte går att motbevisa.

[78] Kommissionen har således på denna punkt hänvisat såväl till ordalydelsen i artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer som till konkreta exempel på tillämpning av lagstiftningen. Se punkt 43 ovan.

[79] Se dom av den 12 maj 2005, kommissionen/Belgien (C-287/03, EU:C:2005:282, punkt 28).

[80] Jag noterar att den spanska regeringen har i sina argument endast hänvisat till artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer. Eftersom det rör sig om allmänna principer, förstår jag emellertid det så, att de även avser artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt.

skatteskuld som följer oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades har Konungariket Spanien underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet genom att.

2. Proportionella böter på 150 procent (andra anmärkningen)

113. Kommissionen har genom den andra anmärkningen gjort gällande att det utgör en oproportionerlig inskränkning att ”automatiskt [påföra] proportionella böter på 150 procent för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent”.

a) Den aktuella lagstiftningen

114. Anmärkningen avser bestämmelser i de två tilläggsbestämmelserna i lag nr 7/2012. Bestämmelserna föreskriver sanktionsavgifter för den överträdelse av skattelagstiftningen som följer av tillämpningen av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och motsvarande bestämmelse i artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt. I den första tilläggsbestämmelsen i lag nr 7/2012 föreskrivs att tillämpningen av dessa bestämmelser ”fastställer överträdelsen av skattelagstiftningen”, vilken ska betraktas som ”mycket allvarlig”, och att böter på 150 procent ska påföras. Böterna ska beräknas utifrån det skattebelopp som är tillämpligt på värdet på berörd egendom och berörda rättigheter.

b) Parternas argument

1) Kommissionens argument

115. Enligt kommissionen är de proportionella böterna på 150 procent oproportionerliga såväl på grund av att de är stränga som på grund av att de utfärdas automatiskt och inte går att anpassa.

116. När det gäller böternas stränghet, är procentsatsen på 150 procent klart högre än de sanktionsavgifter som är gradvisa och tillämpliga när skattedeklarationen inges för sent, i och med att den nivån ligger på 5 procent, 10 procent, 15 procent och 20 procent beroende på om deklarationen inges mer än 3, 6, 12 månader eller mer för sent.[81] Dessa längre procentsatser ska jämföras med de proportionella böterna på 150 procent, eftersom det i båda fallen rör sig om svar på ett sent ingivande av en deklaration om beskattningsbara inkomster. De lägsta tilläggsavgifterna hänger dock ihop med en skattedeklaration som har ett direkt samband med en *betalningsskyldighet*, medan den strängaste sanktionsavgiften på 150 procent hänger ihop med informationsdeklarationen enligt formulär 720 som endast utgör en *formell skyldighet* att lämna information som generellt inte medför beskattning.

117. Vad gäller att böterna utfärdas automatiskt och inte går att anpassa, har kommissionen *för det första* angett att böterna på 150 procent inte på något sätt kan anpassas, eftersom denna procentsats tillämpas oavsett nivån på de upplysningar som är tillgängliga för den nationella

[81] Det rör sig om artikel 27 i skattelagen.

skattemyndigheten,[82] tidpunkten då tillgångarna förvärvades (innan eller efter en preskriberad period) och beteendet hos en skattskyldig person som inte alltid har underlåtit att efterleva informationsskyldigheten utan endast kan ha fullgjort den för sent.

118. Vad beträffar den möjlighet till justering som ges genom förhandsbeskedet av den 6 juni 2017, som den spanska regeringen har åberopat, har kommissionen påpekat att enligt förhandsbeskedet har en skattskyldig person som inte har iakttagit deklarationsskyldigheten möjlighet att justera sin situation inom ramen för en självdeklaration som görs efter det att fristen för inkomstskatt för fysiska personer har löpt ut tillsammans med betalning av motsvarande skatt. I stället för böter på 150 procent tillämpas i så fall en tilläggsavgift på 20 procent. Förhandsbeskedet kan emellertid inte beaktas, eftersom det inte är rättsligt bindande och inga uppgifter i lag nr 7/2012, som utgör den rättsliga ramen för skyldigheten enligt formulär 720, gör det möjligt att dra slutsatsen att det finns en sådan möjlighet. Dessutom offentliggjordes förhandsbeskedet efter kommissionens motiverade yttrande, vilket utgör hinder för att ta det i beaktande. Vad beträffar skattemyndighetens praxis före offentliggörandet av förhandsbeskedet, förefaller möjligheten att ersätta böterna på 150 procent med en tilläggsavgift på 20 procent inte ha tillämpats enhetligt av skattemyndigheten, utan snarare från fall till fall. Det framgår av de uppgifter som kommissionen förfogar över att innan förhandsbeskedet offentliggjordes kunde det i vissa fall, där blankett 720 hade lämnats in för sent, hända att böterna på 150 procent tillämpades på den som ägde egendom och rättigheter i utlandet enbart av det skälet att vederbörande inte kunde visa att denne i vederbörlig ordning hade betalat motsvarande inkomstskatt i tid.

119. *För det andra*, liksom vid kvalificeringen av tillgångar belägna i utlandet som omotiverade kapitalvinster, gör inte skattemyndigheten någon särskild utredning för det fall deklarationsskyldigheten inte fullgörs när innehavaren av tillgångarna inte kan bevisa att tillgångarna motsvarar deklarerade och beskattningsbara inkomster, vilket leder till en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa.

120. *För det tredje* anser kommissionen att det skulle vara lika oproportionerligt som böterna på 150 procent att beskatta de aktuella inkomsterna och samtidigt tillämpa de fasta böterna, utan att beakta den totala skatteskuld som följer därav. Det kan bland annat uppkomma situationer där den totala skatteskulden överstiger värdet på de beskattningsbara tillgångarna och rättigheterna. Kommissionen har hänvisat till ”de fall som kommit till dess kännedom” och nämnt två exempel på när sanktionsavgifterna har tillämpats samtidigt.

2) Den spanska regeringens argument

121. Den spanska regeringen har för sin del inledningsvis påpekat att det endast ankommer på de nationella domstolarna att bedöma proportionaliteten av sanktionsavgifterna, oavsett om det rör sig om de proportionella böterna på 150 procent eller de fasta böterna, eftersom de inte är föremål för harmonisering på europeisk nivå.

122. Den spanska regeringen anser att när det *för det första* gäller böternas stränghet, är först och främst böterna på 150 procent och de lägre tilläggsavgifter som kommissionen har åberopat, inte jämförbara. Det är endast de förstnämnda böterna som har karaktären av en sanktionsavgift och är avsedda att bestraffa beteendet hos den skattskyldiga personen, som endast uppfyller

[82] Som förklarats i punkterna 47–57 ovan anser kommissionen, inom ramen för den första anmärkningen, att medlemsstaterna förfogar över tillräckliga medel för att erhålla upplysningar om egendom och rättigheter i utlandet för att kunna genomföra lämpliga skattekontroller enligt direktiv 2011/16.

informationsskyldigheten *utan* att betala den motsvarande skatten, medan de sistnämnda endast syftar till att uppmuntra skattskyldiga personer att iaktta föreskrivna frister och ersätta staten för skada som uppstår på grund av att skatten betalas för sent.

123. Den omständigheten att förhandsbeskedet av den 6 juni 2017 antogs efter det motiverade yttrandet utgör vidare inte hinder för att beakta den tolkning som beskedet innehåller. Dels är förhandsbesked nämligen begränsade till att tolka bestämmelser och det är inte möjligt att förhandsbeskeden ändrar eller rättar dem. Följaktligen följer ingen ny tillämplig bestämmelse av förhandsbeskedet och de fördelaktiga verkningarna för den skattskyldiga personen gäller till dess att bestämmelsen träder i kraft. Vidare är det inte korrekt att anse att det inte i lagen föreskrivs någon möjlighet till justering. Den möjligheten och dess verkningar erkänns nämligen generellt i artiklarna 27 och 179.3 i skattelagen. Det framgår av lagstiftningen, som är den som beaktas i förhandsbeskedet, att det är möjligt att avsiktligen göra sena justeringar utan sanktionsåtgärder för utebliven betalning och utan eventuella tilläggsavgifter. Lagstiftningen är tillämplig på alla skattedeklarationer, inklusive justering av egendom i utlandet, och den var redan i kraft när lag nr 7/2012 antogs. Möjligheten till justering förelåg således innan förhandsbeskedet offentliggjordes. När det gäller kommissionens påståenden om praxisen före offentliggörandet av förhandsbeskedet, har kommissionen endast anfört att möjligheten att göra justeringar inte kan tillämpas på ett enhetligt sätt, utan att lägga fram några konkreta bevis i detta avseende.

124. De krav som följer av proportionalitetsprincipen i spansk rätt [83] gör det dessutom möjligt för myndigheten att ändra sanktionsavgifterna för att säkerställa att de motsvarar de överträdelser av skattelagstiftningen som de tillämpas på.

125. De proportionella böterna på 150 procent utgör inte heller en sanktionsavgift för ett åsidosättande av enbart en deklarationsskyldighet, utan för undanhållande av inkomster och för upprepad underlåtenhet att betala den skatt som ska erläggas, med andra ord skatteflykt. Eftersom böterna syftar till att påföra en sanktionsavgift för den skattskyldiga personens beteende, är det uteslutet att variera procentsatsen i förhållande till information som tredje man kan lämna till skattemyndigheten.

126. *För det andra* har den spanska regeringen bestridit att böterna påförs automatiskt. Den spanska regeringen har erinrat om att för att böterna ska kunna påföras måste överträdelsens rekvisit vara uppfyllda och det är myndigheten som har bevisbördan härför. [84] Enligt nämnda regering ska skattemyndigheten vidare även styrka den skattskyldiga personens ansvar, vilket bland annat framgår av artiklarna 178, 179 och artikel 183.1 i skattelagen. Enligt den spanska regeringen kan inte sanktionsåtgärder enligt det spanska skattesystemet påföras automatiskt och en sanktionsåtgärd kan endast utfärdas om ansvaret är styrkt och har motiverats, bevisbördan för gärningen och för att styrka ansvaret åligger helt och hållet på myndigheten enligt oskuldspresumtion. Sedan formulär 720 infördes, har det endast i 7,6 procent av de fall där deklarationen har ingetts efter det att fristen löpt ut, lett till att en skattesanktion har påförts.

[83] Den spanska regeringen har påpekat att proportionalitetsprincipen i förvaltningsrätten i fråga om sanktionsåtgärder regleras generellt i artikel 29 i Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (lag 40/2015 om rättslig reglering av den offentliga sektorn). I artikel 29.4 föreskrivs att ”om det är påkallat av kravet på likvärdighet mellan den sanktionsåtgärd som ska påföras och graden av gärningens allvar och om det är motiverat av omständigheterna i det enskilda fallet, får det organ som är behörigt vidta sanktionsåtgärder av den lägre graden”. På skatteområdet avses proportionalitetsprincipen mer specifikt i följande bestämmelser: a) artikel 3 i skattelagen med rubriken ”Principerna om skattesystemets organisation och tillämpning”, vari det i punkt 2 föreskrivs att ”[t]illämpningen av skattesystemet är grundat på principerna om proportionalitet”, och b) artikel 178 skattelagen, med rubriken ”Principen om befogenheten att vidta sanktionsåtgärder på skatteområdet”, vari det i andra stycket föreskrivs att ”principerna om lagenlighet, brott, ansvar, proportionalitet och principen om förbud mot konkurrens är särskilt tillämpliga”.

[84] Se punkterna 59–61 ovan.

127. Det är således nödvändigt att ansvaret motiveras särskilt och styrks med faktiska omständigheter som är tillräckligt klara och detaljerade och omfattar det resonemang som ledde fram till slutsatsen att ansvar förelåg. Som ett exempel har den spanska regeringen hänvisat till ett domstolsavgörande [85] genom vilket sanktionsavgiften hävdes, eftersom det ansågs att motiveringen, i beslutet om att utfärda en sanktionsavgift, för att det förelåg ansvar inte var tillräcklig. Nämnda regering har även hänvisat till sifferuppgifter för att visa att frågan huruvida böter ska påföras alltid är föremål för en bedömning. Av 781 kontrollförfaranden har endast 296 lett till sanktionsförfaranden, och bland dessa ledde 108 [86] till att skattemyndigheten tillämpade de proportionella böterna på 150 procent. Lagstiftningen innehåller således inte någon presumtion för skatteundandragande.

128. För att motivera böternas proportionalitet har den spanska regeringen *för det tredje* gjort gällande att de endast kan jämföras med andra böter som utgår för att beivra upprepat och systematiskt undanhållande av egendom, för vilket det föreskrivs sanktionsavgifter på mellan 100 procent och 150 procent. [87] Sanktionsavgiften på 150 procent ligger således inom de gränser som generellt föreskrivs i skattelagen för de allvarligaste fallen vid utebliven betalningen av en skatteskuld. I de allvarligaste fallen såsom skattebrott kan dessutom sanktionsavgiften till och med uppgå till 600 procent av det belopp som inte har betalats. [88] Procentsatsen på 150 procent kan sättas ned vid samtycke (30 procent) eller vid snabb betalning (25 procent) och sanktionsavgiften kan således minskas till 78,75 procent.

129. Kommissionens påstående om en (påstådd) ”samtidig tillämpning” av den formella överträdelsen såvitt avser underlåtenheten att inge formulär 720 och den materiella överträdelsen såvitt avser justering av omotiverade kapitalvinster, är dessutom felaktigt. Om skattemyndigheten nämligen styrker att den skattskyldiga personens beteende är rättsstridigt, ska den materiella sanktionsavgiften åläggas då den formella överträdelsen upptas i den förstnämnda i enlighet med artikel 108.1 i skattelagen. [89] Enligt den spanska regeringen innebär det nära samband som föreligger mellan justering av omotiverade kapitalvinster och underlåtenhet att inge formulär 720 att de inte kan beaktas separat, utan som en enda överträdelse, på grund av kombinationen av instrument.

c) Bedömning

130. Till att börja med vill jag precisera att i motsats till vad den spanska regeringen har hävdat är domstolen behörig att pröva kommissionens anmärkningar avseende sanktionsavgifternas proportionalitet. [90]

[85] Avgörande meddelat av Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattenämnden), första avdelningen, den 14 februari 2019 (R.G. 529/2016).

[86] Jag noterar att det finns ett tvivel om antalet ärenden i vilka sanktionsavgiften på 150 procent har tillämpats. Den spanska regeringen har nämligen i sitt yttrande en gång hänvisat till 108 ärenden och en gång till 129 ärenden.

[87] Det rör sig om artikel 191.4 i skattelagen.

[88] Den spanska regeringen har hänvisat till artikel 305 i Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (strafflagen) av den 23 november 1995 (BOE nr 281 av den 24 november 1995).

[89] I denna bestämmelse anges att ”[e]n och samma handling eller en och samma underlåtenhet som ska tillämpas som kriterium för överträdelsens gradering eller som omständighet för att fastställa om en överträdelse ska kvalificeras som allvarlig eller mycket allvarlig, kan inte sanktioneras som en självständig överträdelse”.

[90] Även om medlemsstaterna, så länge lagstiftningen i fråga om sanktioner inte är harmoniserad inom unionen, är behöriga att välja de påföljder härför som de finner lämpliga, är de dock skyldiga att vid utövandet av denna behörighet följa bland annat proportionalitetsprincipen. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

131. Kommissionen har till stöd för sin andra anmärkning anfört flera olika argument som vart och ett syftar till att visa att böterna på 150 procent är oproportionerliga. Trots att jag anser att merparten av dessa argument ska underkännas (avsnitt 1), finner jag, mot bakgrund av det resultat om jag föreslår avseende kommissionens första anmärkning, att argumentet att preskriptionstiden är oproportionerlig (avsnitt 2) ska godtas.

1) Kommissionens övriga argument utöver att preskriptionstiden är oproportionerlig

132. Kommissionens argument på denna punkt avser i stor utsträckning böternas art och omfattning. Den spanska regeringen har emellertid bestridit dem. För att kunna bedöma dessa argument (avsnitt ii) är det därför nödvändigt att först fastställa dessa två punkter (avsnitt i).

i) Böternas art och omfattning

133. Till att börja med anser jag, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, att det tydligt framgår att böterna på 150 procent inte är en sanktionsavgift för underlåtenheten att enbart uppfylla en *formell* skyldighet, utan för underlåtenhet att fullgöra en *materiell* skyldighet. Såsom den spanska regeringen har anfört, vilket kommissionen i övrigt inte har bestridit, förutsätter nämligen påförandet av dessa böter att artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt tillämpas, vilket innebär att den skattskyldiga personen har tillgångar i utlandet för vilka personen inte har betalat den skatt som borde ha betalats. Såsom föreskrivs i själva ordalydelsen i den första tilläggsbestämmelsen i lag nr 7/2012, beräknas böterna på 150 procent på grundval av det skattebelopp som ska betalas och är således direkt kopplade till den materiella skyldigheten att betala skatt. Dessutom leder underlåtenheten att uppfylla den formella skyldigheten enligt formulär 720 till att sanktionsavgifter vidtas på annat sätt, nämligen till fasta böter som är föremål för kommissionens tredje anmärkning. [91]

134. Dessutom anser jag att de argument som kommissionen har anfört inte gör att det går att avfärda den spanska regeringens förklaring att skattemyndigheten, för att kunna påföra böterna, även måste bevisa den skattskyldiga personens ansvar. I synnerhet innebär inte den omständigheten att de två tilläggsbestämmelserna i lag nr 7/2012 inte i sig innehåller någon uttrycklig bestämmelse om ansvar att en sådan bestämmelse inte är tillämplig, eftersom den klart föreskrivs i lagstiftningen, såsom den spanska regeringen har visat. Kommissionen har således inte lagt fram erforderlig bevisning för att böterna åläggs automatiskt om inte de skyldigheter som är förknippade med formulär 720 fullgörs. Av detta följer även att kommissionen inte har bevisat vare sig att den skattskyldiga personens beteende inte beaktas vid tillämpningen av böterna eller att det rör sig om en presumtion för skatteundandragande som inte går att motbevisa.

135. Vad slutligen gäller påståendet att böterna inte kan anpassas, rör de punkter som är omstridda mellan parterna för det första möjligheten att justera skulden, såsom den beskrivs i förhandsbeskedet av den 6 juni 2017 och för det andra frågan om kumulering av sanktionsavgifter. [92]

136. Vad gäller den första punkten noterar jag att enligt ordalydelsen i den första tilläggsbestämmelsen i lag nr 7/2012 föreskrivs fasta böter på 150 procent. Den spanska regeringen har emellertid förklarat att det, trots ordalydelsen, föreskrivs en möjlighet till självdeklaration i artiklarna 27 och 179.3 i skattelagen, vilken även gäller för blankett 720 från

[91] Se punkterna 144 och 145 nedan.

[92] Det har däremot inte bestridits att den information som myndigheten förfogar över inte beaktas.

och med dess ikraftträdande. Mot bakgrund av dessa bestämmelser, som gäller som lag, anser jag att det inte är relevant att förhandsbeskedet trädde i kraft efter det att fristen i det motiverade yttrandet hade löpt ut.[93] Jag anser att kommissionen inte har lagt fram några bevis som vederlägger förklaringen. Den omständigheten att det enligt de uppgifter som kommissionen har lämnat ”i vissa fall [kunde] hända” att böterna på 150 procent tillämpades på den som ägde egendom och rättigheter i utlandet, enbart av det skälet att vederbörande inte kunde visa att denne i vederbörlig ordning hade betalat motsvarande inkomstskatt i tid, är i synnerhet inte tillräckligt för att lägga fram den bevisning som krävs enligt ovannämnda rättspraxis.[94]

137. När det gäller frågan om kumulering av sanktionsavgifter anser jag på liknande sätt att kommissionen inte har lagt fram någon bevisning som gör det möjligt att avfärda den spanska regeringens förklaringar att det följer av artikel 108 i skattelagen att den formella överträdelsen upptas av den materiella överträdelsen.

ii) Huruvida böterna är proportionerliga

138. Med denna precisering av böternas omfattning och art, följer det att kommissionen inte har styrkt att böterna på 150 procent påförs automatiskt och inte är anpassningsbara. Det återstår dock situationer där böter på 150 procent påförs på grund av att den skattskyldiga personen har gjort sig skyldig till att undanhålla tillgångar. Jag anser dock inte att böter av en sådan omfattning är oproportionerlig.

139. Eftersom böter på 150 procent påförs som sanktionsavgift för systematiskt undanhållande av tillgångar, kan de nämligen inte jämföras med de lägre tilläggsavgifter som kommissionen har åberopat och som tillämpas vid försenad betalning. Däremot anser jag, i likhet med den spanska regeringen, att det är lämpligare att jämföra böterna på 150 procent med de bestämmelser i spansk rätt som avser upprepat och systematiskt undanhållande av egendom i nationella situationer, vilka föreskriver böter på upp till 150 procent enligt den spanska regeringen. Eftersom kommissionen inte har anfört något argument som gör det möjligt att underkänna denna jämförelse, har kommissionen inte styrkt att den sanktionsavgift som påförs vid undanhållande av tillgångar i utlandet är strängare än den som tillämpas i nationella fall.

140. Vidare anser jag inte att kommissionens övriga argument är övertygande. I synnerhet anser jag inte att det i sig är oproportionerligt att den information som skattemyndigheten förfogar över inte beaktas när böterna på 150 procent utfärdas. Böterna beivrar nämligen den skattskyldiga personens beteende, det vill säga systematiskt undanhållande av tillgångar och beräknas endast, såsom tidigare förklarats, utifrån det skattebelopp som ska betalas. På samma sätt anser jag inte heller att det är oproportionerligt att böterna påförs samtidigt som uppbörden av skatten, eftersom det rör sig om två belopp av olika slag. Endast böterna är en sanktionsavgift, och de ska beräknas på just det skattebelopp som ska betalas.

[93] Såsom har förklarats i fotnot 50 ovan ska förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet. Det ska preciseras att det, såsom jag förstår, inte rör sig om en möjlighet som omfattas av myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning.

[94] Se den rättspraxis som nämnts i punkterna 71 och 109 ovan.

2) Argumentet om total avsaknad av preskription

141. Ett av kommissionens argument för att visa att böterna påförs automatiskt är att böterna tillämpas på samma sätt på all egendom och alla rättigheter som inte har deklarerats, utan hänsyn till när tillgångarna förvärvades. Jag uppfattar argumentet så, att det är en följd av det argument som kommissionen har framfört i samband med sin första anmärkning, nämligen att eftersom kommissionen anser att uppbörden av skatten är oproportionerlig på grund av den totala avsaknaden av preskription, är även de böter som åläggs för att beivra underlåtenheten att betala skatt oproportionerliga.

142. På denna särskilda punkt delar jag kommissionens resonemang. Eftersom jag anser att det är oproportionerligt att skattemyndigheten, för det fall informationsskyldigheten avseende nya bankkonton inte fullgörs, kan fatta beslut om eftertaxering avseende den skatteskuld som uppstår, oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades, anser jag följaktligen även att det är oproportionerligt att påföra böter i förevarande situation.

143. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen delvis ska bifalla talan såvitt avser den andra anmärkningen i den mån Konungariket Spanien, genom att ålägga ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent för det fall informationsskyldigheten avseende nya bankkonton inte fullgörs, oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet.

3. De fasta böterna (tredje anmärkningen)

144. Kommissionen har genom sin tredje anmärkning gjort gällande att det utgör en oproportionerlig restriktion att, ”för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent, [påföra] fasta böter som är högre än de sanktionsavgifter som föreskrivs i de allmänna bestämmelserna för liknande överträdelser”.

a) Den aktuella lagstiftningen

145. Denna anmärkning avser de fasta böter som föreskrivs i artonde tilläggsbestämmelsen punkt 2 i skattelagen. I denna artikel föreskrivs bestämmelser om överträdelser och sanktionsavgifter som avser underlåtenheten att fullgöra skyldigheter som är förknippade med formulär 720. Enligt denna bestämmelse anses det som ”mycket allvarliga” överträdelser av skattelagstiftningen att inge en deklaration angående den information som anges i formulär 720 för sent och att ange ofullständig, oriktig eller felaktig information. De sanktionsavgifter som föreskrivs är strängare när det gäller, för det första, ofullständig, oriktig eller felaktig information, för det andra, om en uppgift inte alls har deklarerats, och för det tredje om deklarationen lämnas in för sent. För dessa två första kategorier tillämpas således ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje enskild uppgift eller serie av uppgifter om samma konto/egendom, fast egendom/etcetera, dock minst 10 000 euro. Om en deklaration inges för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten, föreskrivs ett bötesbelopp på 100 euro för varje enskild uppgift eller serie av uppgifter om samma konto/egendom, fast egendom/etcetera, dock minst 1 500 euro.

b) Parternas argument

1) Kommissionens argument

146. Kommissionen anser att även om det medges att innehav av tillgångar utanför landet kan kräva att specifika böter påförs med anledning av att den motsvarande informationsskyldigheten inte har fullgjorts, krävs det åtminstone att information om tillgångar som innehas i utlandet och som skattemyndigheten har tillgång till beaktas. De enda kriterier som används för att fastställa de fasta bötesbeloppet är antalet uppgifter eller uppgiftsgrupper om de aktuella tillgångarna.

147. Under alla omständigheter visar en jämförelse mellan de nationella situationerna och de fall där de fasta böterna har tillämpats inom ramen för bestämmelserna avseende formulär 720 att de berörda böterna är oproportionerliga. Det framgår av denna jämförelse att de fasta böter som är specifika för formulär 720 är 15, 50 eller 66 gånger högre än de böter som tillämpas i nationella situationer.

148. Kommissionen har särskilt påpekat att skyldigheten att lämna in blankett 720 är av informativ karaktär och ska kvalificeras som en formell skyldighet, eftersom den inte gör det möjligt att fastställa eller beräkna någon skatteskuld. Därav kan slutsatsen dras att underlåtenheten att inge det aktuella formuläret inte vållar skattemyndigheterna någon direkt ekonomisk skada. Skyldigheten har även formen av en allmän skyldighet (som inte följer av en individuell begäran) som vänder sig till den skattskyldiga person som ska lämna in formuläret (och inte till tredje man). För att fastställa parallella bestämmelser om sanktionsavgifter som ska tillämpas i nationella situationer [95] ska följande fyra fall beaktas.

i) Deklaration har inte ingetts

149. För att jämföra de sanktionsavgifter som påförs för det fall denna skyldighet inte iakttas med dem som påförs för en liknande överträdelse på nationell nivå, ska det beteende som avses i artikel 198.1 stycke 1–3 i skattelagen beaktas. I bestämmelsen, enligt vilken underlåtenhet att inge en skattedeklaration inom den föreskrivna fristen ska anses som en mindre allvarlig överträdelse, föreskrivs att personen ska påföras fasta böter på 200 euro. För formulär 720 (artonde tilläggsbestämmelsen, punkt 2 i skattelagen) föreskrivs i detta fall böter på 5 000 euro per uppgift och det lägsta bötesbeloppet är fastställt till 10 000 euro, och förevarande lägsta belopp är således 50 gånger högre än det som föreskrivs för den överträdelse som avses i artikel 198.1 i skattelagen.

ii) Deklarationen inges för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten

150. För det fall blankett 720 inges efter utgången av den frist som föreskrivs i lag, men innan skattemyndigheten begär det av den skattskyldiga personen, rör det sig om en spontan inlämning av deklarationen men efter det att fristen löpt ut. Skattemyndigheten har inte heller i förevarande fall lidit någon direkt ekonomisk skada. En liknande överträdelse på nationell nivå definieras i artikel 198.2 i skattelagen. I den bestämmelsen föreskrivs att om deklarationen inges för sent, utan föregående föreläggande, uppgår sanktionsavgiften och de lägsta och högsta gränserna till

[95] Eftersom det i spansk rätt inte föreskrivs någon informationsdeklaration om egendom och rättigheter i Spanien, är det enligt kommissionen inte möjligt att bedöma huruvida åtgärden är oproportionerlig enbart genom att fastställa vilken sanktionsavgift som skulle ha påförts om inga parallella bestämmelser om specifika sanktionsavgifter hade införts med tillämpning av lagstiftningen avseende deklaration av formulär 720.

hälften av de som föreskrivs i artikel 198.1 skattelagen, det vill säga fasta böter på 100 euro. I den artonde tilläggsbestämmelsen punkt 2 i skattelagen, i vilken det föreskrivs en sanktionsavgift bestående av böter på 100 euro per uppgift, dock lägst 1 500 euro, är det lägsta beloppet 15 gånger högre än beloppet för den sanktionsavgift som föreskrivs i artikel 198.2 i skattelagen.

iii) Deklarationen innehåller ofullständig, oriktig eller felaktig information, men har korrigerats spontant, för sent och utan föregående föreläggande från skattemyndigheten

151. Detta typfall avser ingivande av deklarationen i tid, men med ofullständig, oriktig eller felaktig information. I detta fall rättar den skattskyldiga personen emellertid dessa uppgifter innan skattemyndigheten begär det (spontan rättelse men för sent). Artikel 198.2 i skattelagen är även analogt tillämplig på förevarande fall, eftersom den kan likställas med det fall då en korrekt deklaration inges för sent. Böterna uppgår i så fall till ett fast bötesbelopp på 100 euro. Vid ingivande av formulär 720 föreskrivs det på samma sätt i punkt 2 i den artonde tilläggsbestämmelsen till skattelagen böter på 100 euro per uppgift, dock lägst 1 500 euro, och det rör sig således om en sanktionsavgift som är 15 gånger högre än den som föreskrivs i artikel 198.2 i skattelagen.

iv) Formulär 720 inges med information som är ofullständig, oriktig eller felaktig

152. När det gäller ingivandet av deklarationen i tid, men med ofullständig, oriktig eller felaktig information, utan att den skattskyldiga personen rättar dem, är den liknande överträdelsen på nationell nivå den som föreskrivs i artikel 199.1 i skattelagen. I denna bestämmelse kvalificeras det som en överträdelse att inge en deklaration med ofullständig, oriktig eller felaktig information, och de böter som föreskrivs i denna artikel uppgår till ett fast belopp på 150 euro. Enligt de bestämmelser som reglerar formulär 720 uppgår böterna till 5 000 euro per uppgift, dock lägst 10 000 euro, och beloppet för denna sanktionsavgift är således minst 66,66 gånger högre än beloppet för den sanktionsavgift som åläggs med stöd av artikel 199.2 i skattelagen.

2) Den spanska regeringens argument

153. Den spanska regeringen har gjort gällande att de sanktionsavgifter som kommissionen har använt för sin jämförelse inte är lämpliga, eftersom det inte rör sig om jämförbara situationer. Den spanska regeringen har framhållit tre huvudsakliga kännetecken för den överträdelse som följer av att skyldigheter enligt formulär 720 inte har fullgjorts. För det första utgör formulär 720 en skattedeklaration av informativ karaktär. Det motsvarar vidare en deklaration av penningkaraktär. Slutligen rör det en deklaration som inges av den skattskyldiga person som berörs av den aktuella informationen.

154. Den mest lämpliga jämförelsen är deklarationen av närstående transaktioner, eftersom de tre föregående kännetecknen är uppfyllda för de två böterna. Det rör sig nämligen om informationsskyldigheter, de avser penningvärden och det är deklarationer som den skattskyldiga personen själv inger och inte tredje man.

155. Vad gäller närstående transaktioner har nämnda regering understrukit att den skattskyldiga personen ska registrera och spara viss information om transaktioner som utförs med närstående personer och enheter. För det fall denna skyldighet inte fullgörs föreskrivs det i artikel 18.13 i lagen om bolagsskatt att det utgör en överträdelse av skattelagstiftningen att underlåta att tillhandahålla denna information eller att tillhandahålla ofullständig, oriktig eller felaktig

information om närstående transaktioner. I artikel 18.13.1 föreskrivs den sanktionsavgift som ska tillämpas om det inte är nödvändigt att rätta till bedömningen, det vill säga när skattemyndigheten inte åsamkas någon ekonomisk skada i den mån skattebeloppet inte påverkas, och i punkt 2 i denna bestämmelse regleras den sanktionsavgift som ska tillämpas vid rättelser av bedömningen. I likhet med lagstiftningen avseende formulär 720 föreskriver artikel 18.13.1 i lagen om bolagsskatt följaktligen en överträdelse som avser en informationsskyldighet – som inte vållar någon ekonomisk skada – som är av penningkaraktär och som åligger den skattskyldiga person som berörs av den aktuella informationen. För denna typ av överträdelser består sanktionsavgiften av fasta böter på 1 000 euro för varje enskild uppgift och 10 000 euro för en serie av uppgifter som är utelämnade, oriktiga eller felaktiga.

156. Den spanska regeringen anser slutligen att nivån på de uppgifter som härrör från tredje man och som myndigheten förfogar över inte borde beaktas, eftersom de fasta böterna endast utgör en sanktionsavgift för den skattskyldiga personens beteende.

c) Bedömning

157. När det gäller de fasta böternas art noterar jag att parterna är överens om att skyldigheten att inge formulär 720 utgör en formell skyldighet vars åsidosättande inte orsakar skattemyndigheten någon direkt ekonomisk skada. Den tar sig uttryck i en allmän skyldighet som riktar sig direkt till skattskyldiga personer.

158. Jag anser således att de fasta böterna är oproportionerliga av de skäl som kommissionen har åberopat.

159. När det gäller frågan huruvida de fasta böter som åläggs för det fall skyldigheterna kopplade till formulär 720 inte fullgörs ska jämföras med de som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i skattelagen eller med de skyldigheter som avser närstående transaktioner, delar jag nämligen kommissionens uppfattning. Närstående transaktioner utgör nämligen specifika transaktioner och är således inte av allmänt slag. Jag noterar dessutom att det i den artonde tilläggsbestämmelsen punkt 2 i skattelagen görs en direkt hänvisning till artiklarna 198 och 199 i skattelagen, i den del det föreskrivs att fasta böter inte får kumuleras med böter som föreskrivs i dessa bestämmelser. Denna hänvisning innebär enligt min mening att om det inte hade föreskrivits några specifika sanktionsavgifter i den artonde tilläggsbestämmelsen punkt 2 i skattelagen, skulle de sanktionsavgifter som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i skattelagen vara tillämpliga.

160. I likhet med vad kommissionen har påpekat i punkterna 147–152 ovan, vilket den spanska regeringen inte har bestridit, konstaterar jag att de böter som påförs om inte de skyldigheter som avser formulär 720 fullgörs, är 15, 50 och 66 gånger högre än de böter som tillämpas i nationella situationer. Även om medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning för att fastställa lämpliga sanktionsåtgärder,[96] anser jag dock att de omtvistade böterna är så höga att de framstår som oproportionerliga, utan att det är nödvändigt att skilja på de olika kategorierna av egendom. Även om det enligt min mening är uppenbart att de böter som påförs för kategorin nya bankkonton är oproportionerliga, eftersom de spanska skattemyndigheterna redan har tillgång till sådan information,[97] anser jag, med hänsyn till att böterna är mycket höga och till att böterna

[96] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

[97] Se min slutsats angående den första anmärkningen. Till skillnad från de proportionella böterna på 150 procent utgör de fasta böterna en direkt sanktionsavgift för att den information som krävs enligt formulär 720 inte har ingetts. Den omständigheten att dessa uppgifter inte beaktas är således enligt min mening oproportionerlig i detta avseende.

endast är en sanktionsavgift för underlåtenheten att uppfylla en formell skyldighet, att samma slutsats som den kommissionen har kommit fram till ska dras avseende övriga kategorier av tillgångar.

161. Det ska slutligen noteras att den omständigheten att böterna, enligt den spanska regeringens uppgifter, kan sättas ned med stöd av proportionalitetsprincipen inte kan leda till ett motsatt resultat. Det ska konstateras att en möjlighet som omfattas av myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning inte räcker för att undanröja det fördragsbrott som följer av den artonde tilläggsbestämmelsen punkt 2 i skattelagen. [98]

162. Av det ovan anförda följer att talan ska bifallas såvitt avser den tredje grunden i sin helhet.

F. Rättegångskostnader

163. Enligt artikel 138.3 i domstolens rättegångsregler ska vardera parten bära sina rättegångskostnader om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter. Domstolen får emellertid besluta att en part ska ersätta en del av den andra partens rättegångskostnader, om det framstår som skäligt med hänsyn till omständigheterna i målet.

164. Kommissionen har i förevarande fall yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet såvitt avser kommissionens tredje anmärkning och delvis såvitt avser den första och den andra anmärkningen, anser jag att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta hälften av kommissionens rättegångskostnader.

V. Förslag till avgörande

165. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska meddela följande dom:

1) Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och enligt artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att

   – fastställa att om inte informationsskyldigheten om nya bankkonton i utlandet fullgörs eller om formulär 720 inges för sent medför det att dessa tillgångar ska kvalificeras som omotiverade kapitalvinster oavsett när de berörda tillgångarna förvärvades,

   – påföra ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent för det fall informationsskyldigheten om nya bankkonton i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent, oavsett när tillgångarna förvärvades, och

   – påföra, för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om formulär 720 inges för sent, fasta böter som är strängare än de sanktionsavgifter som föreskrivs i de allmänna bestämmelserna om sanktionsavgifter för liknande överträdelser.

2) Talan ogillas i övrigt.

[98] Dom av den 2 augusti 1993, kommissionen/Frankrike (C-276/91, EU:C:1993:336, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

3) Konungariket Spanien ska ersätta hälften av kommissionens rättegångskostnader.