Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 15. júla 2021 [1]

**Vec C-788/19**

**Európska komisia**
**proti**

**Španielskemu kráľovstvu**

„Nesplnenie povinnosti štátom – Priznanie aktív vlastnených v iných členských štátoch Únie a Európskeho hospodárskeho priestoru (EHS) – Opomenutie – Neprimerané sankcie – Formulár 720 – Články 63 a 65 ZFEÚ – Článok 40 Dohody o EHS – Primeranosť – Premlčacia lehota – Smernica 2011/16/EÚ – Smernica 2014/107/EÚ – Vzájomná pomoc – Automatická výmena informácií“

## I. Úvod

1. Táto žaloba pre nesplnenie povinnosti sa týka právnej úpravy v daňovej oblasti, ktorú Španielske kráľovstvo zaviedlo v roku 2012 s cieľom bojovať proti daňovým podvodom v súvislosti s aktívami, ktoré sa nachádzajú mimo španielskeho územia. Táto právna úprava na jednej strane ukladá daňovým rezidentom v Španielsku povinnosť priznať určitý majetok a práva nachádzajúce sa v zahraničí (táto povinnosť sa v Španielsku plní prostredníctvom „formulára 720“) a na druhej strane stanovuje sériu dôsledkov nedodržania tejto povinnosti. Medzi tieto dôsledky patrí po prvé to, že aktíva sa považujú za neodôvodnené kapitálové zisky a sú zahrnuté do všeobecného základu dane bez ohľadu na dátum nadobudnutia príslušných aktív, po druhé uloženie pomernej pokuty vo výške 150 % a po tretie uloženie paušálnej pokuty.

2. Európska komisia sa domnieva, že tieto tri dôsledky a spôsob ich uplatnenia predstavujú neprimerané obmedzenia, ktoré zasahujú do viacerých slobôd pohybu upravených v ZFEÚ a v Dohode o Európskom hospodárskom priestore (EHS), najmä do voľného pohybu kapitálu (článok 63 ZFEÚ a článok 40 Dohody o EHS). Podľa Komisie spočíva neprimeranosť predovšetkým v tom, že tieto tri dôsledky nesplnenia informačnej povinnosti sankcionujú daňovníka príliš prísne bez ohľadu na to, že španielska daňová správa už dotknuté informácie má alebo by mohla mať k dispozícii na základe systému výmeny informácií v oblasti daní, ktorý stanovuje smernica 2011/16/EÚ [2], zmenená a doplnená smernicou 2014/107/EÚ [3] (ďalej len

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] Smernica Rady z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1).

[3] Smernica Rady z 9. decembra 2014, ktorou sa mení smernica 2011/16/EÚ, pokiaľ ide o povinnú automatickú výmenu informácií (Ú. v. EÚ L 359, 2014, s. 1).

„smernica 2011/16“). Touto žalobou pre nesplnenie povinnosti sa teda domáha, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si stanovením týchto troch dôsledkov nesplnilo povinnosti, ktoré mu plynú najmä z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o EHS.

3. Na záver svojej analýzy navrhnem, aby Súdny dvor žalobe čiastočne vyhovel.

## II. Španielske právo

4. Ústrednou spornou právnou úpravou je Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude (zákon č. 7/2012 o zmene daňových a rozpočtových pravidiel a o primeranosti finančných pravidiel na posilnenie opatrení v oblasti predchádzania a boja proti podvodom) z 29. októbra 2012 (BOE č. 261 z 30. októbra 2012) (ďalej len „zákon č. 7/2012“). Týmto zákonom bol zavedený systém formulára 720 najmä prostredníctvom zmeny a doplnení viacerých zákonov v oblasti zdaňovania. Konkrétne sú jednotlivé prvky systému formulára 720 upravené v zákonoch citovaných v nasledujúcich častiach: informačná povinnosť ako taká [časť 1)], a čo sa týka troch sporných dôsledkov uvedených v úvode týchto návrhov, po prvé považovanie aktív za neodôvodnené kapitálové zisky a ich zahrnutie do všeobecného základu dane bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív (časti 2 a 3),[4] po druhé uloženie pomernej pokuty vo výške 150 % (časť 4)[5] a po tretie uloženie paušálnej pokuty (časť 1).[6]

### A. Ley 58/2003 General Tributaria (zákon č. 58/2003, všeobecný daňový zákon) zo 17. decembra 2003, zmenený a doplnený zákonom č. 7/2012 (ďalej len „VDZ“)

5. Osemnáste dodatočné ustanovenie VDZ, nazvané „Povinnosť poskytnúť informácie o majetku a právach nachádzajúcich sa v zahraničí“, stanovuje:

„1. Podľa článkov 29 a 93 tohto zákona musia daňovníci daňovým orgánom za zákonom stanovených podmienok poskytnúť tieto informácie:

a) informácie o účtoch nachádzajúcich sa v zahraničí, otvorených v inštitúciách, ktoré vykonávajú bankovú alebo úverovú činnosť, pričom dotknuté osoby sú majiteľmi alebo príjemcami, prípadne majú k účtu dispozičné právo alebo oprávnenie v akejkoľvek podobe;

b) informácie o všetkých cenných papieroch, aktívach, akciách alebo právach k základnému imaniu, vlastnému kapitálu alebo majetku akéhokoľvek subjektu alebo v súvislosti s prevodom vlastného kapitálu na tretie osoby, pričom dotknuté osoby sú majiteľmi a tento majetok je uložený alebo sa nachádza v zahraničí, ako aj informácie o životnom alebo invalidnom poistení, ktorého sú príjemcami, a o doživotných alebo časovo obmedzených rentách, ktorých sú príjemcami na základe prevodu hotovostného kapitálu, prípadne informácie o hnuteľnom alebo nehnuteľnom majetku nadobudnutom od subjektov so sídlom v zahraničí;

c) informácie o nehnuteľnostiach a o právach k nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa v zahraničí, ktorých sú majiteľmi;

[4] Tento dôsledok je predmetom prvej výhrady Komisie.

[5] Táto sankcia je predmetom druhej výhrady Komisie.

[6] Táto sankcia je predmetom tretej výhrady Komisie.

…

2. Systém porušení a sankcií.

Daňovým deliktom je, ak daňovník nepredloží v stanovenej lehote informačné priznania upravené v tomto dodatočnom ustanovení alebo v nich uvedie neúplné, nepresné alebo nepravdivé informácie.

Daňovým deliktom je aj to, ak daňovník predloží tieto priznania inak ako v elektronickej, informatickej alebo telematickej podobe, pokiaľ má použiť tieto prostriedky.

Vyššie uvedené porušenia sú veľmi závažné a sankcionujú sa podľa týchto pravidiel:

a) Za nesplnenie povinnosti priznať účty v úverových inštitúciách nachádzajúcich sa v zahraničí sa uloží paušálna pokuta vo výške 5 000 eur za každý údaj alebo súbor údajov o tom istom účte, ktorý mal byť uvedený v priznaní, alebo za každý neúplný, nepresný alebo nepravdivý údaj, pričom minimálna výška pokuty je 10 000 eur.

   Pokuta vo výške 100 eur sa uloží za každý údaj alebo súbor údajov o tom istom účte, pričom minimálna výška pokuty je 1 500 eur, ak bolo priznanie podané po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňovú správu. Rovnaká sankcia sa uplatní v prípade, že daňovník podá priznanie inak ako v elektronickej, informatickej alebo telematickej podobe, pokiaľ má použiť tieto prostriedky.

b) Za nesplnenie povinnosti priznať cenné papiere, aktíva, akcie, práva, poistenia a renty uložené, spravované alebo získané v zahraničí sa uloží pokuta vo výške 5 000 eur za každý údaj alebo súbor údajov o každom prvku majetku posudzovanom jednotlivo podľa príslušnej kategórie, ktorý mal byť uvedený v priznaní, alebo za každý neúplný, nepresný alebo nepravdivý údaj, pričom minimálna výška pokuty je 10 000 eur.

   Pokuta vo výške 100 eur sa uloží za každý údaj alebo súbor údajov o každom prvku majetku posudzovanom jednotlivo podľa príslušnej kategórie, pričom minimálna výška pokuty je 1 500 eur, ak bolo priznanie podané po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňovú správu. Rovnaká sankcia sa uplatní v prípade, že daňovník podá priznanie inak ako v elektronickej, informatickej alebo telematickej podobe, pokiaľ má použiť tieto prostriedky.

c) Za nesplnenie povinnosti priznať nehnuteľnosti a práva k nehnuteľnostiam nachádzajúcim sa v zahraničí sa uloží paušálna pokuta vo výške 5 000 eur za každý údaj alebo súbor údajov o tej istej nehnuteľnosti alebo o tom istom práve k nehnuteľnosti, ktorý mal byť uvedený v priznaní, alebo za každý neúplný, nepresný alebo nepravdivý údaj, pričom minimálna výška pokuty je 10 000 eur.

   Pokuta vo výške 100 eur sa uloží za každý údaj alebo súbor údajov o tej istej nehnuteľnosti alebo o tom istom práve k nehnuteľnosti, pričom minimálna výška pokuty je 1 500 eur, ak bolo priznanie podané po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňovú správu. Rovnaká sankcia sa uplatní v prípade, že daňovník podá priznanie inak ako v elektronickej, informatickej alebo telematickej podobe, pokiaľ má použiť tieto prostriedky.

   Porušenia a sankcie upravené v tomto dodatočnom ustanovení sa neukladajú súbežne so sankciami upravenými v článkoch 198 a 199 tohto zákona.

3. Zákony upravujúce jednotlivé dane môžu stanoviť osobitné dôsledky nesplnenia informačnej povinnosti v zmysle tohto dodatočného ustanovenia.“

**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 (zákon č. 35/2006 o dani z príjmov fyzických osôb, ktorým sa čiastočne menia zákony o dani z príjmov právnických osôb, o dani z príjmov nerezidentov a o dani z majetku) z 28. novembra 2006, zmenený a doplnený zákonom č. 7/2012 (ďalej len „zákon o dani z príjmov fyzických osôb“)**

6. Článok 39 zákona o dani z príjmov fyzických osôb, nazvaný „Neodôvodnené kapitálové zisky“, stanovuje:

„1. Za neodôvodnené kapitálové zisky sa pokladá majetok alebo práva, ktorých držba, priznanie alebo nadobudnutie nezodpovedajú príjmom alebo kapitálu, ktoré daňovník priznal, ako aj uvedenie neexistujúcich dlhov v priznaní k tejto dani alebo k dani z majetku, prípadne ich uvedenie v oficiálnych evidenciách alebo registroch.

Neodôvodnené kapitálové zisky sa zahrnú do všeobecného základu dane v zdaňovacom období, počas ktorého boli zistené, pokiaľ daňovník nepreukáže, že dotknuté práva alebo majetok nadobudol v období, ktoré je premlčané.

2. V každom prípade sa držba, priznanie alebo nadobudnutie majetku alebo práv, v súvislosti s ktorými nebola v stanovenej lehote dodržaná informačná povinnosť uvedená v osemnástom dodatočnom ustanovení [VDZ], pokladajú za neodôvodnené kapitálové zisky a sú zahrnuté do všeobecného základu dane za najstaršie zdaňovacie obdobie, ktoré nie je premlčané a ešte sú v ňom možné opravy.

Ustanovenia tohto odseku sa však neuplatnia, pokiaľ daňovník preukáže, že majetok alebo práva, ktoré má vo vlastníctve, nadobudol prostredníctvom priznaných príjmov alebo príjmov získaných počas zdaňovacích období, v ktorých nepodliehal tejto dani.“

**C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zákon č. 27/2014 o dani z príjmov právnických osôb) z 27. novembra 2014, zmenený a doplnený zákonom č. 7/2012 (ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“)**

7. Článok 121 tohto zákona, nazvaný „Nezaúčtovaný alebo nepriznaný majetok a práva: domnienka o dosiahnutí príjmov“, v odsekoch 1 až 6 stanovuje:

„1. Majetok, ktorý má daňovník vo vlastníctve a nezapísal ho do účtovníctva, sa považuje za majetok nadobudnutý pomocou nepriznaných príjmov.

Táto domnienka platí aj v prípade čiastočného zatajenia nadobúdacej hodnoty.

2. Majetok nezapísaný do účtovníctva sa považuje za majetok vo vlastníctve daňovníka, ak ho má vo vlastníctve.

3. Výška nepriznaných príjmov sa považuje za rovnajúcu sa nadobúdacej hodnote majetku alebo práv nezapísaných do účtovníctva po odpočítaní sumy skutočných dlhov prijatých na financovanie

tohto nadobudnutia, ktoré rovnako neboli zapísané do účtovníctva. Táto suma nemôže byť v nijakom prípade záporná.

Výška nadobúdacej hodnoty sa overí na základe príslušných dokladov alebo, ak to nie je možné, na základe pravidiel oceňovania stanovených vo [VDZ].

4. Ak sú do účtovníctva daňovníka zapísané neexistujúce dlhy, platí domnienka nepriznaných príjmov.

5. Suma príjmov určených na základe uvedených domnienok sa zahrnie do najstaršieho zdaňovacieho obdobia, ktoré ešte nie je premlčané, pokiaľ daňovník nepreukáže, že zodpovedá inému zdaňovaciemu obdobiu alebo obdobiam.

6. V každom prípade sa majetok alebo práva, v súvislosti s ktorými nebola v stanovenej lehote dodržaná informačná povinnosť uvedená v osemnástom dodatočnom ustanovení [VDZ], pokladajú za nadobudnuté pomocou nepriznaných príjmov zahrnutých do najstaršieho zdaňovacieho obdobia, ktoré nie je premlčané a ešte sú v ňom možné opravy.

Ustanovenia tohto odseku sa však neuplatnia, pokiaľ daňovník preukáže, že majetok alebo práva, ktoré má vo vlastníctve, nadobudol prostredníctvom priznaných príjmov alebo príjmov získaných počas zdaňovacích období, v ktorých nepodliehal tejto dani.“

## D. Zákon č. 7/2012

8. Prvé dodatočné ustanovenie tohto zákona, nazvané „Systém sankcií v prípade neodôvodnených kapitálových ziskov a nadobudnutia príjmov na základe domnienky“, stanovuje:

„Uplatnenie ustanovení článku 39 ods. 2 zákona č. 35/2006 z 28. novembra 2006 o dani z príjmov fyzických osôb, ktorým sa čiastočne menia zákony o dani z príjmov právnických osôb, o dani z príjmov nerezidentov a o dani z majetku, a článku 134 ods. 6 konsolidovaného znenia zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktoré bolo schválené kráľovským legislatívnym dekrétom č. 4/2004 z 5. marca 2004, definuje daňový delikt, ktorý sa má považovať za veľmi závažný a za ktorý sa uloží pokuta vo výške 150 % sumy sankcie.

Sankcia sa vypočíta ako celková suma vyplývajúca z uplatnenia článkov uvedených v predchádzajúcom odseku…“

## III. Konanie pred podaním žaloby a konanie na Súdnom dvore

9. Listom s výzvou z 20. novembra 2015 upozornila Komisia španielske orgány na prípadnú nezlučiteľnosť určitých aspektov súvisiacich s povinnosťou priznať majetok a práva nachádzajúce sa v zahraničí prostredníctvom formulára 720 s právom Únie. Podľa názoru Komisie sa dôsledky nesplnenia tejto povinnosti a s ním spojený systém sankcií javia byť neprimerané z hľadiska cieľov sledovaných španielskou právnou úpravou.

10. V nadväznosti na odpoveď z 29. februára 2016, v ktorej španielske orgány popreli existenciu akejkoľvek nezlučiteľnosti tohto zákona s právom Únie, Komisia vydala 15. februára 2017 odôvodnené stanovisko, v ktorom v podstate zopakovala postoj, ktorý zaujala v liste z 20. novembra 2015.

11. Listami z 12. apríla 2017 a z 31. mája 2019 španielske orgány odpovedali na toto odôvodnené stanovisko.

12. Keďže Komisiu tieto odpovede nepresvedčili, podala 23. októbra 2019 na základe článku 258 ZFEÚ túto žalobu pre nesplnenie povinnosti, v ktorej navrhuje, aby Súdny dvor:

– určil, že Španielske kráľovstvo si nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 21, 45, 49, 56 a 63 ZFEÚ a z článkov 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHS, tým, že:

  – stanovilo, že nesplnenie informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskorené podanie formulára 720 má za následok to, že tieto aktíva sa považujú za neodôvodnené kapitálové zisky bez možnosti namietať premlčanie,

  – automaticky ukladá pomernú pokutu vo výške 150 % v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720,

  – v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720 ukladá paušálne pokuty, ktoré sú prísnejšie než sankcie stanovené za podobné porušenia vo všeobecnom systéme sankcií, a

– zaviazal Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania.

13. Španielske kráľovstvo navrhuje, aby Súdny dvor:

– zamietol žalobu a

– zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

14. Ústne pojednávanie sa neuskutočnilo, ale obaja účastníci konania odpovedali na písomné otázky Súdneho dvora z 8. decembra 2020.

## IV. Analýza

### A. Úvodné pripomienky k formuláru 720

15. Ako som uviedol v úvode týchto návrhov, sporná právna úprava bola zavedená s cieľom posilniť daňovú kontrolu v situácii, s ktorou je spojené významné riziko daňových podvodov a únikov. Komisia v tomto smere spresnila, že nijako nespochybňuje právo Španielskeho kráľovstva uložiť takú informačnú povinnosť v súvislosti s majetkom a právami, ktoré má daňovník vo vlastníctve v zahraničí, akú stanovuje formulár 720. Pripúšťa tiež, že povinnosť upravená vo formulári 720 môže byť odôvodnená potrebou predchádzať daňovým podvodom a únikom, ako aj zneužívaniu, a potrebou zaručiť účinnosť daňových kontrol. Komisia teda spochybňuje len dôsledky stanovené pre prípad nesplnenia tejto povinnosti, ktoré považuje za neprimerané.

16. Hoci Komisia nespochybňuje informačnú povinnosti stanovenú vo formulári 720 ako takú, ale dôsledky, ktoré plynú z nesplnenia alebo oneskoreného splnenia tejto povinnosti, považujem za užitočné vysvetliť pôsobnosť tejto informačnej povinnosti.

17. Týka sa troch kategórií majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí: účtov otvorených vo finančných inštitúciách, cenných papierov predstavujúcich základné imanie a iný majetok, ktorý sa za taký považuje na základe právnych predpisov, ako aj nehnuteľností.[7] Podľa informácií poskytnutých Komisiou je potrebné dotknutý majetok a práva priznať, ak na konci účtovného obdobia (alebo v jeho priebehu) odhadovaná hodnota každej kategórie presahuje 50 000 eur. Nasledujúce roky sa priznanie podáva opakovane, ak hodnota majetku a práv patriacich do určitej kategórie vzrastie o viac ako 20 000 eur. Informačná povinnosť zahŕňa povinnosť poskytnúť sériu údajov za každú kategóriu majetku a práv[8] a priznanie sa podáva prostredníctvom formulára 720 v období od 1. januára do 31. marca, ktoré nasleduje po referenčnom zdaňovacom období. S výnimkou zákonom stanovených prípadov[9] sú povinné podať priznanie fyzické alebo právnické osoby, ktoré majú daňové sídlo v Španielsku bez ohľadu na štátnu príslušnosť a ktoré sú oprávnené konať ako majiteľ, splnomocnenec alebo príjemca majetku a práv, prípadne ako oprávnená osoba v súvislosti s bankovými účtami.

## B. O dotknutých slobodách

18. Komisia v žalobe tvrdí, že Španielske kráľovstvo porušilo slobody zakotvené v článkoch 21 (občania), 45 (pracovníci), 49 (usadenie sa), 56 (služby) a 63 ZFEÚ (kapitál), ako aj zodpovedajúce slobody stanovené v Dohode o EHS. Komisia v tomto smere poukazuje na to, že hoci systém formulára 720 sa môže dotknúť všetkých slobôd, sporná právna úprava zasahuje najmä do voľného pohybu kapitálu, takže španielsku právnu úpravu treba preskúmať len z hľadiska tejto slobody.

19. S týmto názorom čiastočne súhlasím. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že pokiaľ sa vnútroštátne opatrenie týka zároveň slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu, Súdny dvor skúma dotknuté opatrenie v zásade iba z hľadiska jednej z týchto slobôd, ak sa ukáže, že za okolností, o ktoré ide vo veci samej, má jedna z nich prednosť pred druhou a môže byť s ňou spojená.[10] To isté platí pre vnútroštátne opatrenie, ktoré súvisí s voľným pohybom kapitálu a zároveň so slobodou usadiť sa.[11]

7 Pozri osemnáste dodatočné ustanovenie ods. 1 VDZ.

8 Podľa informácií poskytnutých Komisiou musí daňovník v prípade *bankových účtov* oznámiť päť údajov alebo skupín údajov: názov finančnej inštitúcie alebo banky; identifikačné údaje bankového účtu; dátum otvorenia, zatvorenia, udelenia alebo zrušenia oprávnenia na používanie bankového účtu; zostatok k 31. decembru a priemerný zostatok v poslednom štvrťroku roka. V prípade *cenných papierov alebo práv* musí daňovník priznať v zásade tieto údaje alebo skupiny údajov: názov inštitúcie, ktorá vydala cenné papiere alebo dlhopisy, prípadne identifikáciu právneho vzťahu; zostatok cenných papierov (akcií alebo dlhopisov) alebo práv k 31. decembru s uvedením počtu a kategórie akcií alebo dlhopisov a ich nominálnej hodnoty. V prípade *životného poistenia* a *časovo obmedzených alebo doživotných rent* musí daňovník priznať v zásade tieto údaje alebo skupiny údajov: identifikačné údaje a domicil poisťovne, identifikačné údaje poistnej zmluvy, prípadne pravidelnej dočasnej alebo doživotnej renty v platnosti k 31. decembru; odkupná hodnota v prípade poistnej zmluvy alebo hodnota kapitalizácie v prípade renty. V prípade *nehnuteľností* musí daňovník v zásade oznámiť tieto údaje alebo skupiny údajov: identifikačné údaje nehnuteľného majetku s uvedením jeho druhu; údaje o štáte, krajine alebo území, kde sa nachádza, mesto, ulicu a číslo; dátum nadobudnutia; nadobúdaciu hodnotu; v prípade zrušenia alebo prevodu majetku sú potrebné informácie o dátume zrušenia alebo prevodu.

9 Podľa Komisie sa povinnosť poskytnúť informácie nevzťahuje na fyzické alebo právnické osoby vlastniace majetok a práva v zahraničí, pokiaľ sú tieto práva a majetok zapísané v účtovníctve jednotlivo a identifikovateľne.

10 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 39).

11 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 až 93), a z 28. februára 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, body 25 až 31).

20. V tomto smere sa domnievam, že voľný pohyb kapitálu je hlavnou slobodou, s ktorou súvisí sporné vnútroštátne opatrenie. Sporná vnútroštátna právna úprava sa totiž vo všeobecnosti týka držby majetku alebo práv v zahraničí daňovníkmi, ktorí majú domicil v Španielsku, pričom nemusí ísť nevyhnutne o podiely na imaní subjektov usadených v zahraničí alebo dôvodom tejto držby nemusí byť predovšetkým želanie využívať tam finančné služby. Môže síce byť skutočne dotknuté aj voľné poskytovanie služieb a sloboda usadenia, tieto slobody sa však zdajú byť druhotné v porovnaní s voľným pohybom kapitálu, s ktorým môžu byť spojené. Domnievam sa, že ten istý záver treba vyvodiť, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, ktorý sa v tomto prípade zdá byť ešte okrajovejší ako voľné poskytovanie služieb a sloboda usadenia. Čo sa týka práva európskych občanov na voľný pohyb, ktoré zakotvuje článok 21 ZFEÚ, Komisia podľa môjho názoru neuviedla tvrdenia, ktoré by umožňovali posúdiť, prečo by sporná právna úprava mala zasahovať aj do tejto slobody.

21. Z toho vyplýva, že prejednávanú vec treba posudzovať z hľadiska voľného pohybu kapitálu, ktorý upravuje článok 63 ZFEÚ a článok 40 Dohody o EHS. Pre zrozumiteľnosť a vzhľadom na to, že článok 40 Dohody o EHS má rovnakú právnu pôsobnosť ako článok 63 ZFEÚ,[12] budem v nasledujúcej analýze odkazovať len na článok 63 ZFEÚ.

## C. O existencii obmedzenia článku 63 ZFEÚ

### *1. Tvrdenia účastníkov konania*

22. Komisia sa domnieva, že právna úprava týkajúca sa formulára 720 predstavuje obmedzenie zásady voľného pohybu kapitálu v dôsledku toho, že sporná právna úprava stanovuje pre držbu majetku a práv v zahraničí osobitné pravidlá, ktoré neplatia pre rovnaké aktíva nachádzajúce sa v Španielsku. Uplatňovanie týchto pravidiel má za účinok najmä to, že prevod aktív v zahraničí je pre daňovníkov menej príťažlivý.

23. Podľa španielskej vlády sankcie uplatniteľné v prípade nesplnenia povinnosti v zmysle formulára 720 nepredstavujú obmedzenie, lebo zavedenie sankcií je nevyhnutné na to, aby bola informačná povinnosť účinná. Okrem toho osoby zatajujúce svoje aktíva z daňových dôvodov nemôžu požívať ochranu na základe slobody pohybu.

### *2. Posúdenie*

24. Podľa môjho názoru sporná právna úprava bezpochyby predstavuje obmedzenie.

25. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ predstavujú najmä opatrenia uložené členským štátom, ktoré sú spôsobilé odradiť, zabrániť alebo obmedziť možnosti investorov z tohto štátu investovať v iných štátoch.[13] Ako tvrdí Komisia a španielska vláda to nespochybňuje, systém formulára 720 stanovuje informačnú povinnosť a sankcie v prípade nesplnenia tejto povinnosti, ktoré sa uplatnia na

[12] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33), a z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 51).

[13] Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko (C-478/98, EU:C:2000:497, bod 18); z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko (C-112/05, EU:C:2007:623, bod 19), ako aj z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 44).

daňových rezidentov vlastniacich aktíva v zahraničí, pričom táto povinnosť a sankcie sa nevzťahujú na rovnaké aktíva nachádzajúce sa v Španielsku. Taká právna úprava teda je spôsobilá odradiť, zabrániť alebo obmedziť možnosti investorov z tohto štátu investovať v iných štátoch.

26. V tomto smere tvrdenie španielskej vlády, podľa ktorého osoby zatajujúce svoje aktíva z daňových dôvodov nemôžu požívať nijakú ochranu na základe slobody pohybu, nemôže viesť k opačnému výsledku. Treba konštatovať, že zo samotného znenia článku 65 ods. 1 písm. b) ZFEÚ vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené, ak bráni porušovaniu zákonov a nariadení členských štátov v oblasti daní. Inými slovami, toto ustanovenie predpokladá, že také vnútroštátne opatrenie, o aké ide vo veci samej, sa nevymyká definícii obmedzení v zmysle článku 63 ZFEÚ len na základe toho, že jeho cieľom sú daňové kontroly alebo boj proti daňovým podvodom. [14]

## D. O existencii prípadného odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu

### *1. Tvrdenia účastníkov konania*

27. Podľa názoru Komisie rozdiel v zaobchádzaní, ktorý Španielske kráľovstvo uplatňuje v závislosti od miesta, kde sa nachádzajú dotknuté aktíva, nezodpovedá objektívne odlišným situáciám v zmysle článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ. Pri posudzovaní existencie rozdielu v situácii medzi daňovníkmi, ktorí majú majetok a práva na vnútroštátnom území a v zahraničí, treba brať do úvahy predmet spornej právnej úpravy. [15] Z hľadiska jej cieľa, t. j. predchádzania a boja proti daňovým podvodom a únikom, neexistuje objektívny rozdiel v situácii medzi daňovníkmi s bydliskom v Španielsku v závislosti od toho, či sa ich aktíva nachádzajú na území Španielska alebo mimo neho. V oboch prípadoch totiž nemožno vylúčiť, že rezident s podvodnými úmyslami sa bude vyhýbať daňovým povinnostiam v súvislosti s príjmami, ktoré má z utajených činností alebo transakcií. [16]

28. Predovšetkým na rozdiel od tvrdení španielskej vlády skutočnosť, že daňová správa nemá k dispozícii rovnaké informácie o aktívach nachádzajúcich sa v zahraničí a o aktívach nachádzajúcich sa na vnútroštátnom území, nemá nijaký význam. Súdny dvor už také tvrdenie napokon zamietol. [17] Naopak, podľa Komisie môže byť obmedzenie odôvodnené potrebou predchádzať podvodom, daňovým únikom a zneužívaniu, ako aj potrebou zaručiť účinnosť daňových kontrol. [18]

29. Španielska vláda sa subsidiárne domnieva, že ak by Súdny dvor konštatoval existenciu obmedzenia, mohlo by ísť o odôvodnené obmedzenie.

[14] To isté platí, pokiaľ ide o ciele uznané v judikatúre Súdneho dvora mimo ZFEÚ, akým je predchádzanie podvodom, daňovým únikom a zneužívaniu a potreba zaručiť účinnosť daňových kontrol. Pozri napríklad rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

[15] Pozri rozsudky z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, body 45 až 48), a z 13. marca 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, body 46 až 48).

[16] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, ďalej len „rozsudok X a Passenheim-van Schoot“, EU:C:2009:368, body 36 až 40).

[17] Pozri rozsudok X a Passenheim-van Schoot, body 36 až 40. Podľa názoru Komisie je však otázku rozsahu informácií, ku ktorým má daňová správa prístup v závislosti od miesta, kde sa predmetné aktíva nachádzajú, možné preskúmať v rámci odôvodnenia spornej právnej úpravy a jej primeranosti.

[18] Pozri rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

30. Po prvé sporná právna úprava zavádza v zmysle článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ rozlišovanie medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto investovania ich kapitálu, a to z hľadiska možností daňovej kontroly. Predovšetkým informácie, ktoré majú vnútroštátne orgány k dispozícii o majetku a právach vlastnených ich rezidentmi v zahraničí, sú čiastkové, keďže medzinárodná výmena informácií v daňovej oblasti je obmedzená aj v rámci Únie vzhľadom na zákaz „fishing expeditions“ (náhodných žiadostí). Pokiaľ ide o povinnosť podať priznanie, úroveň informácií, ktoré majú k dispozícii orgány, predstavuje relevantné kritérium na určenie, či sú rezidenti, ktorých aktíva sa nachádzajú na vnútroštátnom území alebo mimo neho, v porovnateľnej situácii.

31. Po druhé sa táto vláda domnieva, že obmedzenie je odôvodnené aj dôvodmi verejného záujmu, ktoré zodpovedajú potrebe predchádzať daňovým podvodom a únikom, ako aj zneužívaniu, alebo potrebe zaručiť účinnosť daňových kontrol. [19]

### *2. Posúdenie*

32. Rovnako ako Komisia sa domnievam, že rozdiel v zaobchádzaní vyplývajúci zo spornej právnej úpravy nezodpovedá objektívne odlišným situáciám v zmysle článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ. Táto skutočnosť totiž vyplýva už z judikatúry Súdneho dvora, [20] a to oprávnene, lebo opačné stanovisko by malo za následok popretie existencie akéhokoľvek obmedzenia voľného pohybu kapitálu len z toho dôvodu, že dostupné informácie o aktívach v zahraničí nie sú postačujúce v porovnaní s informáciami o aktívach nachádzajúcich sa na vnútroštátnom území.

33. Ako však uvádza Komisia a španielska vláda, ciele sledované spornou právnou úpravou, konkrétne boj proti daňovým podvodom a únikom, môžu odôvodniť obmedzenie, čo vyplýva z článku 65 ods. 1 písm. b) ZFEÚ i z judikatúry. [21]

34. Ústrednou otázkou prejednávanej veci je teda otázka primeranosti spornej právnej úpravy.

## E. O primeranosti spornej právnej úpravy

### *1. O považovaní aktív za neodôvodnené kapitálové zisky bez možnosti namietať premlčanie(prvá výhrada)*

35. V prvej výhrade Komisia tvrdí, že neprimerané obmedzenie predstavuje skutočnosť, že „nesplnenie informačnej povinnosti alebo oneskorené podanie formulára 720 má za následok to, že tieto aktíva sa považujú za neodôvodnené kapitálové zisky bez možnosti namietať premlčanie“.

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

[20] Pozri v tomto zmysle rozsudky X a Passenheim-van Schoot (body 36 až 40), a z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 30 až 33).

[21] Pozri napríklad rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

### *a) Sporná právna úprava*

36. Prvá výhrada sa týka pravidiel stanovených v článku 39 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a v článku 121 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Tieto v podstate totožné ustanovenia sa týkajú neodôvodnených kapitálových ziskov a obsahujú jedno všeobecné pravidlo a jedno osobitné pravidlo.

37. Podľa *všeobecného* pravidla sa majetok alebo práva, ktorých držba, priznanie alebo nadobudnutie nezodpovedajú príjmom alebo kapitálu, ktoré daňovník priznal, považujú za neodôvodnené kapitálové zisky a zahrnú sa do všeobecného základu dane v zdaňovacom období, počas ktorého ich daňová správa zistila. Tieto zisky sa však do základu dane nezahrnú, ak daňovník preukáže, že dotknuté práva alebo majetok nadobudol v „období, ktoré je premlčané“ [22]. Podľa mojich výskumov právo daňovej správy na dodatočné vymeranie daňového dlhu podlieha konkrétne štvorročnej premlčacej lehote, ktorá začína plynúť dňom nasledujúcim po dni, v ktorý uplynie zákonná lehota na podanie príslušného priznania. [23] Chápem to teda tak, že v praxi sa môže daňovník vyhnúť zahrnutiu týchto aktív do základu dane štyri roky po tom, čo mal aktíva priznať.

38. Pokiaľ ide o *osobitné* pravidlo, týka sa držby, priznania alebo nadobudnutia majetku alebo práv, v súvislosti s ktorými nebola informačná povinnosť v zmysle formulára 720 splnená v stanovenej lehote. Taký majetok alebo práva sa považujú za neodôvodnené kapitálové zisky a zahrnú sa do všeobecného základu dane. Pre túto kategóriu aktív však nie je stanovené pravidlo premlčania. Ak teda chce daňovník zabrániť zahrnutiu kapitálových ziskov do základu dane, musí podľa tohto pravidla preukázať, že „uvedený majetok alebo práva nadobudol prostredníctvom priznaných príjmov alebo príjmov získaných počas zdaňovacích období, v ktorých nepodliehal tejto dani“ [24].

### *b) Tvrdenia účastníkov konania*

#### *1) Tvrdenia Komisie*

39. Komisia poukazuje na to, že nesplnenie povinnosti predložiť formulár 720 v stanovenej lehote zakladá domnienku získania príjmu zodpovedajúceho hodnote predmetného majetku a práv, ktorý sa pokladá za neodôvodnený kapitálový zisk, z čoho plynie povinnosť zaplatiť daň z príjmov fyzických osôb alebo daň z príjmov právnických osôb v dôsledku predpokladaného príjmu, ktorý zodpovedá celkovej hodnote majetku a práv, ktorých sa týka povinnosť podať priznanie.

40. Podľa Komisie táto domnienka sama osebe nepredstavuje neprimerané opatrenie, keďže vyplýva z toho, že daňovník si nesplnil hmotnoprávnu daňovú povinnosť zaplatiť daň. [25] Neprimeranosť právnej úpravy však spočíva v tom, že daňovník sa nemôže odvolávať na premlčanie, aby sa tejto domnienke vyhol. Ak totiž držiteľ majetku a práv v zahraničí nepodá formulár 720 v stanovenej lehote, nemôže sa odvolávať na pravidlo premlčania, ktoré určuje lehotu, v ktorej môže daňová správa konať s cieľom opraviť základ dane.

[22] Pozri článok 39 ods. 1 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a článok 121 ods. 1 až 5 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

[23] Táto premlčacia lehota a podmienky jej uplatnenia sú upravené v článku 66 písm. a) a v článku 67 ods. 1 písm. a) VDZ.

[24] Pozri článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a článok 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

[25] Uvádza teda, že keďže kvalifikácia kapitálových ziskov vyplýva z toho, že daňovník si nesplnil hmotnoprávnu daňovú povinnosť zaplatiť daň, táto kvalifikácia funguje ako vymáhanie daňového dlhu na podnet daňovej správy s cieľom napraviť situáciu daňovníka, ktorý pôvodne nedodržal platné daňové pravidlá.

41. Tvrdenia, ktorými chce Komisia preukázať neprimeranosť tohto aspektu pravidla, chápem tak, že sa v podstate skladajú z dvoch častí.

42. Prvá časť sa týka situácie, v ktorej daňovník *skutočne zaplatil* daň z príjmov. Konkrétne ide o špecifickú situáciu, v ktorej k nadobudnutiu majetku alebo práv v zahraničí došlo viac než štyri roky pred tým, ako začala po prvý raz plynúť lehota na podanie formulára 720,[26] a teda príjmy použité na nadobudnutie tohto majetku alebo práv mali byť tiež zdanené pred viac ako štyrmi rokmi, pričom daňovník v tom čase podliehal tejto dani, nemá však nijaký doklad o tom, že tieto príjmy priznal na daňové účely.[27] Komisia sa domnieva, že ak v takej situácii držiteľ majetku alebo práv nedokáže preukázať, že zaplatil príslušnú daň z príjmov, nemôže sa ani odvolávať na premlčanie s cieľom vyhnúť sa oprave zo strany daňovej správy. Nemožnosť preukázať zaplatenie dane z príjmov zodpovedajúcej aktívam nachádzajúcim sa v zahraničí tak zakladá nevyvrátiteľnú domnienku daňového podvodu. Komisia pripomína, že podľa ustálenej judikatúry okolnosť, že daňovník rezident má vo vlastníctve majetok nachádzajúci sa v zahraničí, nemôže založiť domnienku daňového podvodu a úniku.[28]

43. V tomto smere Komisia odmieta tvrdenie španielskej vlády, podľa ktorého dôkazné bremeno znáša daňová správa, ktorá teda musí uskutočniť vhodné vyšetrovanie s cieľom overiť skutočnú situáciu daňovníka a v nadväznosti na to konať. Podľa jej názoru tento postup nie je v spornej právnej úprave opísaný a neexistuje nijaký dokument, ktorý by preukazoval, že španielske orgány ho naozaj uplatňujú. Právna úprava výslovne a reštriktívne ukladá daňovníkovi dôkazné bremeno, pokiaľ ide o priznanie príjmov alebo skutočnosť, že nepodlieha dani. Navyše príklady konkrétneho uplatnenia právnej úpravy týkajúcej sa formulára 720 preukazujú, že dôkazné bremeno znáša držiteľ majetku a práv, ktorý si nesplnil informačnú povinnosť v stanovenej lehote.

44. Druhá časť sa týka „úplnej neexistencie premlčania“. Komisia sa tak domnieva, že v prípade nesplnenia alebo oneskoreného splnenia informačnej povinnosti upravenej vo formulári 720 nastáva „účinok nepremlčateľnosti“.

45. V tomto smere v podstate *po prvé* uvádza, že neexistencia premlčania nie je spôsobilá dosiahnuť sledovaný cieľ, lebo samotné preloženie formulára 720 v stanovenej lehote umožňuje daňovníkovi zachovať si prospech z premlčania, ku ktorému v tom okamihu už došlo, hoci ide zjavne o daňový únik.

46. *Po druhé* úplná neexistencia premlčania nie je ani nevyhnutná na dosiahnutie cieľov sledovaných spornou právnou úpravou vzhľadom na nástroje, ktoré už existujú v oblasti výmeny daňových informácií na úrovni Únie.

47. Komisia konkrétne uvádza, že nepopiera, že v čase zavedenia systému formulára 720 v roku 2012 ani jeden z existujúcich nástrojov v oblasti výmeny daňových informácií neumožňoval získať primerané informácie o majetku a právach v zahraničí. Systém výmeny informácií na úrovni Únie však v rokoch 2012 až 2017 významne pokročil a ku dňu vydania odôvodneného stanoviska, t. j. k 15. februáru 2017 – tento dátum treba brať do úvahy na účely

[26] Pokiaľ ide o štvorročnú lehotu, pozri bod 37 vyššie.

[27] Komisia sa domnieva, že ak bolo aktívum v zahraničí nadobudnuté počas zdaňovacieho obdobia, v súvislosti s ktorým je premlčané právo daňovej správy určiť daňový dlh alebo vymáhať jeho uhradenie, je celkom možné, že daňovník si neuchoval doklady preukazujúce podanie daňového priznania k príjmom, pomocou ktorých bolo toto aktívum nadobudnuté.

[28] Pozri rozsudky zo 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 60), a analogicky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 51).

posúdenia právneho rámca Súdnym dvorom v rámci tejto žaloby –, nástroje na výmenu informácií existujúce na úrovni Únie členským štátom umožňovali získavať potrebné informácie o majetku a právach vlastnených v zahraničí, aby mohli vykonať príslušné daňové kontroly.

48. *Po prvé* sa totiž na informácie, ktoré majú byť priznané prostredníctvom formulára 720, do veľkej miery vzťahuje smernica 2011/16.

49. Na podporu tohto konštatovania Komisia odkazuje na osobitné ustanovenia, ktoré sa týkajú troch kategórií obsiahnutých vo formulári 720.

50. Pokiaľ ide o informácie o *bankových účtoch*, odvoláva sa na článok 8 ods. 3a smernice 2011/16, ako aj na prílohy, ktoré zahŕňajú automatickú výmenu informácií o bankových účtoch vrátane vkladových účtov a správcovských účtov. Táto výmena informácií sa týka „osôb podliehajúcich oznamovaniu“. Dotknuté sú iné fyzické osoby a subjekty než: i) spoločnosti, s akciami ktorých sa pravidelne obchoduje na jednom alebo viacerých etablovaných trhoch s cennými papiermi; ii) spoločnosti, ktoré sú prepojeným subjektom spoločnosti stanovenej v bode i); iii) vládne subjekty; iv) medzinárodné organizácie; v) centrálne banky alebo vi) finančné inštitúcie.[29]

51. Podľa článku 8 ods. 3a písm. a) smernice 2011/16 informácie, ktoré treba poskytovať prostredníctvom systému automatickej výmeny informácií, zahŕňajú všetky informácie potrebné na určenie totožnosti držiteľa účtu, finančnej inštitúcie, v ktorej je účet vedený, a samotného účtu. Informácie sa týkajú aj zostatku na účte alebo hodnoty účtu. V prípade správcovských účtov sa informácie týkajú celkovej hrubej sumy úrokov, celkovej hrubej sumy dividend a celkovej hrubej sumy príjmov, ktoré vznikli v súvislosti s aktívami držanými na účte, ako aj celkových hrubých výnosov z predaja alebo spätného odkúpenia finančných aktív. V prípade vkladového účtu sa informácie, ktoré je potrebné vymieňať, týkajú celkovej hrubej sumy úrokov vyplatených alebo pripísaných na účet počas kalendárneho roka alebo iného primeraného oznamovacieho obdobia. V prípade akéhokoľvek iného účtu majú informácie zahŕňať celkovú hrubú sumu vyplatenú alebo pripísanú v prospech držiteľa účtu.

52. Podľa tohto článku 8 ods. 3a písm. a) sú informácie, ktoré sú predmetom automatickej výmeny informácií, postačujúce na určenie výšky dane z príjmov, ktorá vyplýva z držby bankových účtov v zahraničí.

53. Komisia ďalej poukazuje na to, že automatická výmena informácií zavedená smernicou 2011/16 ukladá osobám, ktoré majú oznámiť informácie, povinnosť oznámiť aj informácie o *cenných papieroch* vlastnených v inom členskom štáte. Pokiaľ ide o cenné papiere vlastnené prostredníctvom vkladových účtov alebo správcovských účtov, vo veľkej väčšine prípadov sú informácie, ktoré majú byť predmetom výmeny, rovnaké ako informácie o bankových účtoch, čo aj v tomto prípade umožňuje určiť výšku dane zo zodpovedajúcich príjmov.

54. Pokiaľ ide o *práva alebo životné poistky*, na ktoré sa nevzťahujú iné právne akty Únie, aj tie by mohli byť na základe článku 8 ods. 1 písm. c) smernice 2011/16 predmetom automatickej výmeny informácií v súvislosti s celým zdaňovacím obdobím. V tomto prípade sa informácie týkajú rezidentov určitého členského štátu, a to fyzických osôb alebo subjektov, a umožňujú daňovým správam členských štátov určiť výšku dane v súvislosti s týmito príjmami.

[29] Príloha I oddiel VIII bod D.2 smernice 2011/16.

55. Nakoniec informácie o *nehnuteľnom majetku*, ktoré môžu byť predmetom automatickej výmeny informácií na základe článku 8 ods. 1 písm. e) smernice, sa týkajú majetku a zároveň príjmov z tohto majetku, či už patrí fyzickým osobám alebo subjektom so sídlom v určitom členskom štáte. Tieto informácie umožňujú výber dane z príjmov zodpovedajúcich tomuto majetku a právam.

56. *Po druhé*, hoci sa systém automatickej výmeny informácií netýka všetkých informácií, ktoré majú byť priznané pomocou formulára 720,[30] daňové orgány členských štátov v týchto prípadoch napriek tomu môžu využiť výmenu informácií *na požiadanie* (neautomatickú), ktorú upravujú články 5 až 7 smernice 2011/16.

57. *Po tretie* Komisia poukazuje na to, že údajné medzery v systéme výmeny informácií existujúcom na úrovni Únie, na ktoré sa odvoláva španielska vláda, na túto skutočnosť nemajú vplyv. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora a najmä z rozsudku Komisia/Belgicko[31] vyplýva, že existujúce mechanizmy vzájomnej pomoci medzi orgánmi členských štátov postačujú na to, aby mohol členský štát kontrolovať pravdivosť priznaní podaných daňovníkmi v súvislosti s príjmami dosiahnutými v inom členskom štáte. Súdny dvor ďalej rozhodol, že v dôsledku toho hoci nástroje spolupráce v praxi nefungujú vždy uspokojivo a bez ťažkostí, členské štáty sa nemôžu odvolávať na prípadné ťažkosti, s ktorými sa môžu stretnúť pri zhromažďovaní požadovaných informácií, alebo na nedostatky, ktoré sa môžu vyskytnúť v rámci spolupráce medzi ich daňovými orgánmi, aby tak odôvodnili obmedzenia základných slobôd zaručených Zmluvou.

58. *Po tretie* a v každom prípade sa Komisia domnieva, že hoci nedostatočnosť informácií, ktoré má k dispozícii členský štát o majetku alebo právach vlastnených jeho rezidentmi v zahraničí, môže byť dôvodom na *dlhšiu* lehotu na dodatočné vyrubenie dane, aby mohli daňové orgány užitočne využiť mechanizmy vzájomnej pomoci,[32] nemôže byť dôvodom na *úplnú neexistenciu* premlčacej lehoty, ktoré je vo všeobecnosti vyhradená pre najzávažnejšie prípady porušovania ľudských práv.

### *2) Tvrdenia španielskej vlády*

59. Pokiaľ ide o prvú časť tvrdení Komisie, španielska vláda popiera existenciu nevyvrátiteľnej domnienky podvodu. V tomto smere spresňuje, že článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb[33] predstavuje doložku proti podvodom, neupravuje však nijakú domnienku podvodu. Na účely uplatnenia tohto ustanovenia totiž musí daňová správa preukázať dve skutočnosti: po prvé že daňovník nepriznal aktíva zodpovedajúce formuláru 720, hoci bol povinný urobiť to, a po druhé že daňovník neuhradil daň z príjmu súvisiaceho s nadobudnutím týchto aktív.

[30] Podľa Komisie je to prípad bankových účtov a cenných papierov, pokiaľ sú ich držiteľmi spoločnosti kótované na burze a s nimi prepojené podniky, prípadne finančné inštitúcie. Systém automatickej výmeny informácií sa nevzťahuje ani na informácie o oprávnených osobách (nie držiteľoch), pokiaľ ide o určité finančné účty uvedené vo formulári 720. Rovnako sa nevzťahuje na informácie o cenných papieroch, ktoré daňovník nemá vo vlastníctve prostredníctvom účtov vo finančných inštitúciách.

[31] Rozsudok zo 6. júna 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, body 52 a 53).

[32] Pozri rozsudky X a Passenheim-van Schoot (body 62 až 75), a z 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 35).

[33] Chcem poukázať na to že Komisia vo svojej žalobe neuviedla, ktorých ustanovení španielskeho práva sa týka jej prvá výhrada. V právnom rámci žaloby však cituje článok 39 zákona o dani z príjmov fyzických osôb, ako aj článok 121 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Prvú výhradu Komisie preto chápem v tom zmysle, že sa týka týchto dvoch ustanovení. V tomto smere chcem zdôrazniť, že keď španielska vláda vo svojom vyjadrení k žalobe odkazuje na prvú výhradu Komisie, spomína len článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb. Keďže však španielska vláda navrhuje, aby Súdny dvor zamietol žalobu v celom rozsahu, tvrdenia španielskej vlády, ktoré sa týkajú článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb, chápem v tom zmysle, že zahŕňajú aj článok 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

60. Skutočnosť, že daňovník si neuchoval priznanie za zdaňovacie obdobie, počas ktorého podľa svojich tvrdení bol zdanený, neznamená, že daňová správa automaticky vychádza z toho, že má neodôvodnené kapitálové zisky. V takých prípadoch by mala daňová správa preskúmať tvrdenia daňovníka, a ak to neurobí, skutočnosť, ktorá je predpokladom domnienky, nie je preukázaná (t. j. že príslušné príjmy daňovníka neboli zdanené) a nie je možné konštatovať existenciu neodôvodnených kapitálových ziskov. V prípade pochybností oprava nie je potrebná, lebo jedna zo skutočností, ktoré sú základom domnienky, nebola preukázaná. Naopak, ak by sa daňovník chcel vyhnúť uplatneniu článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb z dôvodu, že už prostredníctvom formulára 720 priznal príjmy, pomocou ktorých nadobudol nepriznaný majetok alebo práva, stačí, ak uvedie, do ktorých predchádzajúcich daňových priznaní tieto príjmy zahrnul. Daňová správa je povinná overiť to.

61. Na podporu týchto konštatovaní odkazuje španielska vláda na viaceré ustanovenia, ktoré sa týkajú dôkazného bremena.[34] Toto bremeno tak znáša daňová správa, čo je jasne uvedené v právnych predpisoch citovaných v poznámke pod čiarou 34 vyššie. Odvoláva sa napríklad aj na rozsudok, ktorý sa týka vyrubenia dane podľa článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a ktorým bol dotknutý výmer zrušený, lebo Tribunal Económico-Administrativo Central (Prvostupňový súd pre hospodárske a správne veci, Španielsko) rozhodol, že daňovník tvrdil, že bol zdanený, a predložil doklady, ktoré mal k dispozícii, a daňová správa nevyvinula úsilie o predloženie relevantného dôkazu o opaku.[35]

62. Pokiaľ ide o druhú časť tvrdení Komisie, španielska vláda v prvom rade poukazuje na to, že Komisia vychádza z nesprávneho predpokladu, keď sa domnieva, že systém formulára 720 nezahŕňa premlčaciu lehotu. V skutočnosti totiž ide o konkrétne uplatnenie zásady *actio nata*, podľa ktorej môže premlčacia lehota na uplatnenie práva alebo podanie žaloby začať plynúť až v okamihu, keď sa ich držiteľ dozvie o existencii tohto práva alebo tejto žaloby.[36] S uplatnením tejto zásady je tak spojená štvorročná premlčacia lehota,[37] ktorá začína plynúť v okamihu, keď sa daňová správa dozvie o skutočnostiach súvisiacich so zdaniteľným majetkom, na základe čoho môže začať vyšetrovanie, či už vďaka informáciám poskytnutým iným štátom prostredníctvom systému automatickej alebo spontánnej výmeny informácií, vďaka daňovníkovi alebo vďaka tretej osobe. Nejde teda o neexistenciu premlčania.

[34] Po prvé v rámci postupu overovania na účely uplatnenia článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb článok 105 ods. 1 VDZ, nazvaný „Dôkazné bremeno“, stanovuje, že „pri postupoch zdaňovania musí osoba, ktorá si uplatňuje určité právo, preukázať skutočnosti, ktoré ho zakladajú“. Po druhé článok 102 VDZ, nazvaný „Oznámenie daňového výmeru“, uvádza v odseku 2 písm. c) ako prvok, ktorý musí daňový výmer nevyhnutne obsahovať, „odôvodnenie daňového výmeru, pokiaľ nezodpovedá informáciám poskytnutým daňovníkom alebo uplatneniu či výkladu právnej úpravy zo strany daňovníka, pričom je potrebné uviesť základné skutočnosti a prvky, z ktorých vychádza, ako aj jeho právny základ“. Po tretie španielska vláda odkazuje na „teóriu blízkosti predmetu dôkazu“, ktorá je uvedená v článku 217 Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (zákon o občianskom súdnom konaní zo 7. januára 2000) (BOE č. 7 z 8. januára 2000), podľa ktorého treba zohľadniť možnosti a schopnosti jednotlivých účastníkov konania predkladať dôkazy. Hoci v zásade by každý účastník konania mal podľa článku 106 ods. 1 VDZ preukázať tvrdenia, ktoré uvádza vo svoj prospech, uplatnenie „teórie blízkosti predmetu dôkazu“ znamená, že ak daňovník vyhlási, že si neuchoval daňové doklady, pomocou ktorých by preukázal, že bol zdanený, daňová správa musí tieto informácie vyhľadať vo svojich archívoch, aby overila, či bol skutočne zdanený. Po štvrté sú tieto pravidlá a zásady uvedené aj v Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zákon o spoločnom správnom konaní z 1. októbra 2015) (BOE č. 236 z 2. októbra 2015). Po piate a nakoniec články 141 a 145 VDZ stanovujú, že daňovým orgánom prináleží „prešetrovať skutkové okolnosti daňových povinností s cieľom zistiť tie, o ktorých daňová správa nevie“, a „overovať pravdivosť a správnosť priznaní, ktoré predložia daňovníci“.

[35] Rozhodnutie Tribunal Económico-Administrativo Central (prvostupňový súd pre hospodárske a správne veci) zo 16. januára 2019 (R. G. 4253/2016).

[36] Podľa španielskej vlády je toto pravidlo *actio nata* vo všeobecnosti upravené v článku 1969 španielskeho Občianskeho zákonníka (Gaceta de Madrid – teraz „BOE“ – č. 206 z 25. júla 1889). Španielska vláda uvádza, že uplatnenie pravidla *actio nata* nielenže nie je v rozpore s doslovným znením článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb, v ktorom nie je spomenutá nijaká „nepremlčateľnosť“, ale vyplýva z filozofie pravidla a zo systematického výkladu v súlade s účelom právneho inštitútu premlčania.

[37] Pokiaľ ide o štvorročnú lehotu, pozri bod 37 a poznámku pod čiarou 23 vyššie.

63. Španielska vláda v podstate tvrdí, že zásada *actio nata* sa neuplatní, ak sa majetok nachádza v Španielsku. Tento rozdiel v zaobchádzaní s aktívami nachádzajúcimi sa v Španielsku a s aktívami nachádzajúcimi sa v zahraničí, pokiaľ ide o premlčanie, však má objektívny dôvod.

64. *Na jednej strane* totiž môže španielska daňová správa na území Španielska vykonávať svoje právomoci bez obmedzenia v súvislosti s akýmkoľvek majetkom a právami, najmä v podobe „fishing expeditions“ (náhodných žiadostí), nemôže to však robiť, ak sa tento majetok a práva nachádzajú v zahraničí. V tomto smere španielska vláda pripomína, že neodôvodnené zisky zodpovedajú majetku a právam, o ktorých nemá daňová správa nijakú vedomosť a na zistenie ktorých musí viesť vyšetrovanie, ktoré však nemôže dotiahnuť do úplného konca, lebo jej pracovníci nemôžu napríklad konať mimo španielskeho územia. Vzhľadom na tieto ťažkosti je úplne opodstatnené, aby premlčacia lehota začala plynúť v okamihu zistenia existencie tohto majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí, z ktorých vyplynuli nepriznané príjmy, ktoré by nemohli byť predmetom vyšetrovania, keby sa použili prostriedky, ktoré by sa uplatnili v prípade ich vzniku na území Španielska.

65. V tejto súvislosti Súdny dvor uznal existenciu osobitných režimov premlčania, keď musí členský štát vykonávať svoje právomoci vo vzťahu k majetku a právam nachádzajúcim sa v zahraničí.[38] Súdny dvor tiež rozhodol, že jednotlivé prekluzívne lehoty týkajúce sa práv osôb podliehajúcich daňovej správe sú v porovnaní s prekluzívnymi lehotami platnými pre daňovú správu odôvodnené tým, že daňová správa má k dispozícii potrebné údaje a môže konať až vtedy, keď jej je doručené daňové priznanie,[39] čo platí najmä v prípadoch zatajenia majetku a/alebo aktív, keď je prakticky nemožné získať o nich informácie pomocou aktuálnych nástrojov.

66. *Na druhej strane* španielska vláda spochybňuje tvrdenie Komisie, podľa ktorého sú existujúce nástroje spolupráce v rámci Únie dostatočné. Na tento účel uvádza viaceré tvrdenia, ktoré možno zhrnúť takto.

67. Na úvod spresňuje, že keďže Komisia sa svojou žalobou nedomáha toho, aby boli určité aspekty právnej úpravy formulára 720 vyhlásené za neplatné odo dňa vydania odôvodneného stanoviska, t. j. od 15. februára 2017, treba preskúmať situáciu v oblasti medzinárodnej vzájomnej pomoci v roku 2012, v ktorom bol zavedený formulár 720, a nie vo februári 2017. V každom prípade sa však domnieva, že v súčasnosti existujúce nástroje v oblasti medzinárodnej výmeny informácií sú postačujúce na určenie, či majetok španielskych daňovníkov prípadne zahŕňa majetok a práva nachádzajúce sa v zahraničí s hospodárskym obsahom a daňovým dosahom.

68. Španielska vláda v tomto smere v prvom rade zdôrazňuje, že Komisia uznala, že informácie získané prostredníctvom formulára 720 sa v plnej miere nezhodujú s informáciami, ktoré môžu byť získané na základe smernice 2011/16.[40]

69. Ďalej poukazuje na to, že automatická výmena informácií v zmysle článku 3 bodu 9 písm. a) smernice 2011/16 sa riadi zásadou „dostupných informácií“, ktoré sa chápu ako „informáci[e], ktoré sa nachádzajú v daňových spisoch členského štátu oznamujúceho informácie, ktoré možno získať v súlade s postupmi získavania a spracúvania informácií v uvedenom členskom štáte“.

[38] Pozri rozsudok X a Passenheim-van Schoot, bod 86.

[39] Pozri rozsudok z 8. mája 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 50 a nasl.).

[40] Podľa španielskej vlády sa táto smernica predovšetkým nevzťahuje na prevoditeľné cenné papiere (akcie, majetkové účasti), na práva a príjmy uložené, spravované alebo získané v inom členskom štáte, o ktorých majú byť oznámené informácie, ani na informácie týkajúce sa práv k inému nehnuteľnému majetku, než je majetok, ktorý dotknutá osoba vlastní (práva na dočasné užívanie, na užívanie a požívanie, holé vlastníctvo), ktoré sú rovnako predmetom oznámenia.

V dôsledku toho štát, v ktorom sa nachádza zdroj dotknutých príjmov, nemôže mať k dispozícii informácie, ktoré sú predmetom automatickej výmeny informácií, buď z toho dôvodu, že jeho vnútroštátne právne predpisy nezdaňujú určité príjmy alebo určitý majetok a v tomto smere nepožadujú informácie, alebo z toho dôvodu, že osoba povinná poskytnúť informácie, či už ide o osobu podliehajúcu dani alebo tretiu osobu, nepriznala príjmy alebo majetok, ktorý je predmetom informačnej povinnosti. Podľa jej názoru Súdny dvor v rozsudku X a Passenheim-van Schoot[41] rozhodol, že daňové kontroly uložené jedným členským štátom nemôžu závisieť od správania iného členského štátu alebo tretieho štátu, v prejednávanej veci od informácií dostupných v konkrétnom prípade. Okrem toho pokiaľ ide o informácie o bankových účtoch v zmysle článku 8 ods. 3a smernice 2011/16, daňová správa si nemôže byť istá tým, že získa informácie, ktoré potrebuje o existujúcich účtoch v zmysle tejto smernice, konkrétne o účtoch spravovaných k 31. decembru 2015,[42] lebo pre tieto účty je rozhodujúce bydlisko daňovníka podľa vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá teda môže byť v jednotlivých členských štátoch odlišná.

70. Nakoniec sa španielska vláda domnieva, že situácia v oblasti výmeny informácií sa síce v posledných rokoch výrazne zmenila, napriek tomu však treba poukázať na to, že aktuálna situácia sa zďaleka nedá porovnať so situáciou na vnútroštátnej úrovni a jej praktické a účinné uplatňovanie si pravdepodobne vyžiada čas, aby ju bolo možné náležite prispôsobiť vzhľadom na jej zložitosť, na množstvo dotknutých štátov a na rôzne vnútroštátne právne úpravy a postupy.

### *c) Posúdenie*

71. Rád by som pripomenul, že podľa ustálenej judikatúry v rámci konania pre nesplnenie povinnosti prislúcha Komisii povinnosť preukázať existenciu tvrdeného nesplnenia povinnosti. Komisia musí predložiť Súdnemu dvoru potrebné dôkazy, aby mohol sám potvrdiť existenciu tohto nesplnenia povinnosti bez toho, aby sa opieral o domnienky.[43] Ako vysvetlím, domnievam sa, že v prejednávanej veci Komisia Súdnemu dvoru vo veľkej miere nepredložila dôkazy potrebné na to, aby mohol overiť existenciu tvrdeného nesplnenia povinnosti.

72. Podľa môjho názoru to vyplýva z toho, že žaloba podaná Komisiou je veľmi stručná. Okrem toho španielska vláda vo vyjadrení k žalobe odpovedala na tvrdenia Komisie veľmi podrobne, pričom uviedla viaceré tvrdenia, ktorých dôvodnosť podľa môjho názoru z veľkej časti nemožno na prvý pohľad vylúčiť. Komisia však v replike odpovedá na tieto tvrdenia vo veľmi obmedzenej miere, v dôsledku čoho podľa mňa neposkytla užitočnú odpoveď na argumentáciu španielskej vlády. Na základe toho sa domnievam, že Súdny dvor vo veľkej miere nemá k dispozícii skutočnosti potrebné na overenie existencie nesplnenia povinnosti namietaného Komisiou.

#### *1) O otázke „úplnej neexistencie“ premlčania (druhá časť)*

73. Pokiaľ ide o to, či nepredloženie formulára 720 alebo jeho oneskorené predloženie vyvoláva „účinok nepremlčateľnosti“, ktorý je sám osebe neprimeraný,[44] považujem *po prvé* za potrebné uviesť pôsobnosť predmetného pravidla.

41 Pozri bod 61 tohto rozsudku.

42 Pozri pojem „existujúce účty“ v prílohe I oddiele VIII bode C. 9 smernice 2011/16.

43 Pozri najmä rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 52 a citovanú judikatúru).

44 Chcem poukázať na to, že po podaní tejto žaloby pre nesplnenie povinnosti na Súdny dvor bol Súdnemu dvoru doručený návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Vyšší súd Katalánska, Španielsko) (vec C-330/20). V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania kladie vnútroštátny súd v podstate rovnakú otázku, aká je predmetom prejednávanej veci, a to či je primerané pravidlo premlčania, ktoré stanovuje článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb, a aký má v tomto smere vplyv systém výmeny informácií.

74. Konkrétne v prípade nepredloženia formulára 720 v stanovenej lehote článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a článok 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb umožňujú daňovej správe dodatočne vyrubiť daň z príjmov zodpovedajúcich aktívam nachádzajúcim sa v zahraničí, ktoré sa stali súčasťou majetku daňovníkov, aj keď boli tieto aktíva nadobudnuté počas obdobia, ktoré je už v okamihu, keď sa o nich daňová správa dozvie, premlčané. Vyplýva to zo samotného znenia týchto ustanovení a španielska vláda túto skutočnosť napokon nespochybňuje. Inými slovami, štvorročná premlčacia lehota, ktorá umožňuje daňovníkovi vlastniacemu aktíva nachádzajúce sa v Španielsku vyhnúť sa zdaneniu len na základe toho, že od okamihu, v ktorom mal aktíva priznať, ubehli štyri roky, sa v prípade aktív uvedených vo formulári 720 neuplatní.

75. V praxi v prípade takých aktív uvedené ustanovenia umožňujú daňovej správe dodatočne vyrubiť daň bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív, a teda bez obmedzenia v čase. Vyvolávajú teda účinok „nepremlčateľnosti“, ako správne tvrdí Komisia. V tomto smere chcem poukázať na to, že informácie o zásade *actio nata*, ktoré poskytla španielska vláda, neumožňujú dospieť k opačnému konštatovaniu. Z tejto zásady totiž vyplýva len to, že keď má daňová správa indície o zdaniteľnom majetku, musí prípadné dodatočné vymeranie daňového dlhu uskutočniť v lehote štyroch rokov. Takže aj keď sa táto zásada uplatňuje, čo Komisia napokon podľa všetkého nespochybňuje,[45] účinok nepremlčateľnosti pretrváva v tom zmysle, že pokiaľ daňová správa dodrží štvorročnú lehotu, môže dorubiť daň bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív.[46]

76. Pokiaľ ide *po druhé* o primeranosť takého pravidla, ktoré vyvoláva „účinok nepremlčateľnosti“, treba určiť, či je *vhodné* na zaručenie dosiahnutia sledovaného cieľa a či nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie *nevyhnutné*.

77. Čo sa týka prvého bodu, Súdny dvor už rozhodol, že uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom členskom štáte prispieva k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a k boju proti daňovým podvodom tým, že taká právna úprava môže daňovníkov, ktorí majú také aktíva vo vlastníctve, odradiť od toho, aby daňovým orgánom zamlčali tieto aktíva alebo príjmy z nich plynúce, a tak sa neskôr nevystavili dodatočnému vymáhaniu dane.[47] V prejednávanej veci však treba poukázať na to, že sporná premlčacia lehota sa uplatní len vtedy, keď nie je formulár 720 predložený v stanovenej lehote. Neuplatňuje sa teda všeobecne na aktíva nachádzajúce sa v zahraničí. Nie som však presvedčený o tom, že toto pravidlo nie je vhodné na zaručenie dosiahnutia sledovaného cieľa, ako tvrdí Komisia. Je pravda, že daňovníci, ktorí si splnia informačnú povinnosť v stanovenej lehote, môžu využiť premlčanie v súvislosti s prípadnými utajenými príjmami na účely nadobudnutia majetku alebo práv, ktoré majú v zahraničí.[48] Ak chce však daňovník zamlčať príjmy, považujem za málo pravdepodobné, že by si v prvom rade splnil informačnú povinnosť, aby mohol využiť premlčanie.

[45] Komisia totiž len tvrdí, že ide o „prípad úplnej neexistencie premlčacej lehoty“.

[46] Ako príklad uvediem, že nič nebráni tomu aby bola daň domeraná niekoľko desaťročí po tom, čo sa dotknuté aktíva stali súčasťou majetku daňovníkov, pokiaľ je tento dátum zhodný s dňom, keď sa daňová správa dozvie o ich existencii.

[47] Rozsudky X a Passenheim-van Schoot (body 51 a 52), a z 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 32).

[48] Tento bod, ktorý zdôrazňuje Komisia, potvrdila španielska vláda.

78. Ďalej čo sa týka nevyhnutnosti spornej premlčacej lehoty, domnievam sa, že Komisia predložila dôkaz o tom, že ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, ale len v súvislosti s určitým majetkom, ktorého sa týka formulár 720, konkrétne s novými bankovými účtami v zmysle smernice 2011/16 (ďalej len „nové bankové účty“). [49]

79. Ako presnejšie vysvetlím v časti i), domnievam sa, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď členský štát má k dispozícii alebo by na základe systému povinnej automatickej výmeny informácií mohol mať k dispozícii dostatočné informácie o aktívach, ktoré jeho daňovníci vlastnia v zahraničí, na účely stanovenia príslušných daní, uplatnenie predĺženej premlčacej lehoty ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa. Ako v tomto smere vysvetlím v časti ii), podľa môjho názoru Komisia z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že ku dňu lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku v roku 2017, ktorý treba vziať do úvahy na účely posúdenia žaloby, [50] španielska daňová správa mala k dispozícii alebo na základe smernice 2011/16 mohla mať k dispozícii dostatočné informácie o nových bankových účtoch, ktoré jej daňovníci vlastnia v zahraničí, na účely stanovenia príslušných daní.

*i) Zásady vyplývajúce z judikatúry*

80. Podľa môjho názoru má Súdny dvor dve skupiny judikatúry, ktoré sa navzájom doplňujú a sú v prejednávanej veci relevantné.

81. *Po prvé* sa Súdny dvor vyjadril k tomu, či je nevyhnutné, aby členský štát uplatnil predĺženú lehotu na dorubenie dane v prípade podozrenia z utajovania zdaniteľných aktív v inom členskom štáte, a aký majú v tomto smere vplyv nástroje výmeny informácií na úrovni Únie. [51] Treba však poukázať na to, že ako vysvetlím, táto judikatúra patrí na jednej strane do osobitného kontextu bývalej smernice 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní, [52] ktorá predchádzala smernici, ktorá je predmetom prejednávanej veci. Predovšetkým ako vysvetlím, táto bývalá smernica sa od smernice, ktorá je predmetom prejednávanej veci, líši v tom, že neumožňovala daňovým správam členských štátov *automatické* a *povinné* získavanie informácií o ich daňovníkoch. Na druhej strane sa Súdny dvor vyjadril len k uplatneniu konkrétnej dvanásťročnej *predĺženej* premlčacej lehoty, ktorú považoval za primeranú, nerozhodol však o otázke premlčacej lehoty vyvolávajúcej „účinok nepremlčateľnosti“ ako v prejednávanej veci.

82. Súdny dvor v dotknutej judikatúre na účely určenia, či predĺžená premlčacia lehota ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, rozlišuje medzi dvoma prípadmi: v prvom prípade ide o situáciu, v ktorej bol zdaniteľný majetok zamlčaný, pričom daňové orgány nemajú nijakú indíciu, na základe ktorej by mohli začať prešetrovanie, a druhý prípad sa týka situácie, v ktorej tieto orgány majú informácie o zdaniteľnom majetku. [53]

[49] Pojem „nové účty“ je vymedzený v prílohe I oddiele VIII bode C. 10 smernice 2011/16 ako finančné účty otvorené od 1. januára 2016.

[50] Podľa ustálenej judikatúry sa má existencia nesplnenia povinnosti posudzovať v závislosti od situácie v členskom štáte v čase uplynutia lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku. Pozri rozsudok z 28. januára 2020, Komisia/Taliansko (Smernica o boji proti oneskoreným platbám) (C-122/18, EU:C:2020:41, bod 58 a citovanú judikatúru). Lehote určená v odôvodnenom stanovisku z 15. februára 2017 bola dva mesiace od doručenia stanoviska španielskej vláde.

[51] Ide o rozsudky X a Passenheim-van Schoot a z 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), na ktoré sa odvolávajú aj účastníci konania.

[52] Smernica Rady z 19. decembra 1977 (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

[53] Pozri rozsudky X a Passenheim-van Schoot (body 62, 63 a 74), a z 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 33).

83. Súdny dvor vo všeobecnosti uznal nevyhnutnosť predĺženej lehoty na dorubenie dane len v prvom prípade. V podstate teda rozhodol, že v takom prípade sa prvý členský štát vzhľadom na smernicu 77/799 nemôže obrátiť na príslušné orgány druhého členského štátu so žiadosťou, aby mu poskytli informácie potrebné na správne určenie výšky dane.[54] Ako totiž Súdny dvor v podstate uviedol, táto bývalá smernica neumožňuje daňovým orgánom členských štátov automatické a povinné získavanie bankových údajov o ich daňovníkoch.[55] Pokiaľ teda dotknutý členský štát už nemá indície, na základe ktorých by sa mohol obrátiť na príslušné orgány iných členských štátov v rámci vzájomnej pomoci, nedokáže získať informácie potrebné na určenie správnej výšky dane.

84. V takej situácii Súdny dvor uznal potrebu predĺženej lehoty na dorubenie dane z dôvodu, že riziko, že aktíva a príjmy, ktoré daňovník zamlčal daňovým orgánom členského štátu, v ktorom má bydlisko, budú odhalené, je nižšie v prípade aktív a príjmov pochádzajúcich z iného členského štátu než v prípade tuzemských aktív a príjmov.[56]

85. Pokiaľ ide o druhý prípad, Súdny dvor rozhodol, že keď daňové orgány členského štátu majú indície, ktoré im umožňujú obrátiť sa na príslušné orgány iných členských štátov v rámci vzájomnej pomoci upravenej v smernici 77/799, aby im poskytli informácie potrebné na stanovenie správnej výšky dane, nie je odôvodnené uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom, ktoré nie je konkrétne zamerané na to, aby daňovým orgánom tohto členského štátu umožnilo náležite využiť mechanizmy vzájomnej pomoci, ktoré sa spustia, len čo sa dotknutý zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte.[57]

86. V tomto smere *po druhé* z druhej skupiny judikatúry vyplýva, že ak sú existujúce mechanizmy vzájomnej pomoci medzi orgánmi členských štátov dostatočné na to, aby mohol členský štát vykonať potrebnú kontrolu, členské štáty sa nemôžu odvolávať na prípadné ťažkosti, s ktorými sa môžu stretnúť pri zhromažďovaní požadovaných informácií, alebo na nedostatky, ktoré sa môžu vyskytnúť v rámci spolupráce medzi ich daňovými orgánmi, aby tak odôvodnili obmedzenie základných slobôd zaručených Zmluvou, hoci vyššie uvedený nástroj spolupráce v praxi nefunguje vždy uspokojivo a bez ťažkostí.[58] Inými slovami, ak sú existujúce mechanizmy vzájomnej pomoci medzi orgánmi členských štátov dostatočné na to, aby mohol členský štát vykonať potrebnú kontrolu, tento štát musí akceptovať, že kontrola sa môže vykonávať ťažšie v inom členskom štáte než na jeho vlastnom území.[59]

87. Podľa môjho názoru z toho ďalej vyplýva, že ak nástroj spolupráce nefunguje uspokojivo, takže členský štát nedokáže získať potrebné informácie, prináleží mu obrátiť sa na príslušný členský štát s cieľom vyriešiť problém a v prípade potreby komunikovať s Komisiou.[60] Členský štát však nemôže uplatniť predĺženú premlčaciu lehotu s cieľom napraviť skutočnosť, že mu neboli poskytnuté požadované informácie.

54 Pozri rozsudok X a Passenheim-van Schoot (body 64 a 65).

55 Pozri v tomto zmysle rozsudok X a Passenheim-van Schoot (body 64 a 65).

56 Pozri rozsudok X a Passenheim-van Schoot (body 72 a 73).

57 Pozri rozsudky X a Passenheim-van Schoot (body 74 a 75), a z 15. septembra 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, body 35 a 36).

58 Pozri najmä rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 18); zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 50), ako aj z 23. januára 2014, Komisia/Belgicko (C-296/12, EU:C:2014:24, bod 43).

59 Pozri v tomto zmysle aj návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, body 54 a 55).

60 Ako posledná inštancia mu zostáva možnosť začať konanie pre nesplnenie povinnosti v súlade s článkom 259 ZFEÚ. Pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. apríla 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, bod 46), a zo 6. februára 2018, Altun a i. (C-359/16, EU:C:2018:63, bod 45).

88. Z vyššie uvedenej judikatúry vyplýva, že ak španielska daňová správa dokáže na základe povinnej automatickej výmeny informácií získať informácie potrebné na určenie správnej výšky dane, nemôže sa odvolávať na prípadné ťažkosti, s ktorými sa stretla pri zhromažďovaní požadovaných informácií, alebo na nedostatky, ktoré sa môžu vyskytnúť v rámci spolupráce medzi daňovými orgánmi, aby tak odôvodnila obmedzenie základných slobôd zaručených Zmluvou a stanovila v tomto smere predĺženú premlčaciu lehotu.

89. Podľa môjho názoru je rozlíšenie stanovené Súdnym dvorom odôvodnené. Keď je totiž zdrojom informácií daňovej správy o zdaniteľných aktívach samotný daňovník, dotknutý členský štát ťažšie odhalí utajené aktíva než v situácii, v ktorej má daňová správa informácie zo systému výmeny informácií, čo je dôvodom na uplatnenie predĺženej premlčacej lehoty.

90. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že nevyhnutnosť spornej premlčacej lehoty v prejednávanej veci závisí po prvé od toho, či je povinná automatická výmena informácií podľa smernice 2011/16 postačujúca na to, aby mohla španielska daňová správa uskutočniť kontroly potrebné na určenie správnej výšky dane. Ak je to tak, španielska daňová správa nemôže na rozdiel od svojich tvrdení uplatniť predĺženú premlčaciu lehotu s odvolaním sa na prípadné ťažkosti.

*ii) Je povinná automatická výmena informácií podľa smernice 2011/16 postačujúca na to, aby mohla španielska daňová správa uskutočniť potrebné kontroly?*

91. Účastníci konania majú na túto otázku rozdielne názory. Komisia sa domnieva, že smernica 2011/16 umožňuje španielskej daňovej správe získať informácie potrebné na vykonanie príslušných daňových kontrol v súvislosti s aktívami, ktoré sú predmetom formulára 720, zatiaľ čo španielska vláda to popiera.

92. Podľa môjho názoru je potrebné rozlišovať medzi troma prípadmi.

93. *Po prvé* informácie o bankových účtoch v zmysle formulára 720. V tomto smere článok 8 ods. 3a písm. a) smernice 2011/16 v spojení s prílohami I a II, na ktoré toto ustanovenie odkazuje, ukladá členským štátom, ako správne zdôrazňuje Komisia, automatickú výmenu informácií o finančných účtoch,[61] aby mohli uskutočniť potrebnú kontrolu a stanoviť správnu výšku dane v cezhraničných situáciách.[62] Tieto informácie musia finančné inštitúcie každého členského štátu oznámiť príslušnému orgánu, ktorý ich má poskytnúť ostatným členským štátom.

94. Španielska vláda uviedla dve tvrdenia, ktorým chce preukázať, prečo toto ustanovenie napriek tomu neumožňuje daňovej správe získať dotknuté informácie.

95. V tomto smere treba zamietnuť tvrdenie založené na zásade „dostupných informácií“. Treba konštatovať, že informácie o finančných účtoch nepodliehajú podmienke dostupnosti požadovaných informácií.[63] Ďalej čo sa týka tvrdenia súvisiaceho s existujúcimi účtami, mám vážne pochybnosti o tom, že v praxi to znamená, že členské štáty nezískavajú dotknuté

[61] Pokiaľ ide o osobitné informácie, pozri bod 51 vyššie.

[62] Pozri v tomto zmysle odôvodnenia 1, 2 a 10 smernice 2011/16.

[63] Pozri odôvodnenie 10 smernice 2011/16. Pokiaľ ide o dve tvrdenia španielskej vlády, pozri bod 69 vyššie.

informácie. Komisia však v tomto smere neuviedla nijaký protiargument a v dôsledku toho vychádzam z toho, že nepredložila dôkazy požadované judikatúrou,[64] ktoré by umožňovali overiť existenciu nesplnenia povinnosti v tomto ohľade.[65]

96. Podľa môjho názoru teda Komisia len v súvislosti s novými bankovými účtami z právneho hľadiska dostatočne preukázala, že španielska daňová správa má k dispozícii potrebné informácie. Z toho vyplýva, že uplatnenie spornej premlčacej lehoty prekračuje rámec toho, čo je potrebné v súvislosti s touto kategóriu aktív.[66]

97. Ďalej čo sa týka existujúcich účtov, dĺžku spornej premlčacej lehoty pre tieto aktíva nepovažujem za neprimeranú.

98. Pripomínam totiž, že Súdny dvor doteraz v rozsudku X a Passenheim-van Schoot rozhodol len o primeranosti konkrétnej dvanásťročnej predĺženej premlčacej lehoty, ktorá bola predmetom uvedenej veci a ktorú považoval za primeranú.[67]

99. V prejednávanej veci má Súdny dvor rozhodnúť o tom, či členský štát v prípade utajených aktív v zahraničí, o ktorých nevedel, môže tiež dodatočne vyrubiť daň nezávisle od dátumu nadobudnutia dotknutých aktív, a teda bez časového obmedzenia. Podľa môjho názoru môže. Chcem totiž na jednej strane poukázať na to, že dôvody, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku X a Passenheim-van Schoot, keď pripustil potrebu členských štátov uplatniť predĺženú premlčaciu lehotu,[68] sa dajú preniesť aj na prejednávanú vec. Na druhej strane vzhľadom na veľmi obmedzený stupeň harmonizácie, ktorý bol doteraz dosiahnutý v oblasti zdaňovania, ako aj na potrebu členských štátov bojovať proti daňovým podvodom, ktorú týmto Súdny dvor uznal, sa domnievam, že členské štáty majú v tejto oblasti širokú mieru voľnej úvahy, ktorá zahŕňa aj uplatnenie sporného pravidla.[69]

100. *Po druhé* existuje kategória aktív uvedených vo formulári 720, ktoré sú predmetom automatickej výmeny informácií podľa článku 8 ods. 1 smernice 2011/16.[70] V prípade tejto kategórie aktív španielska vláda správne tvrdí, že automatická výmena informácií sa riadi zásadou

64 Pozri bod 71 vyššie.

65 Chcem poukázať na to, že tvrdenie španielskej vlády, ktoré sa týka existujúcich účtov, je uvedené v duplike v podobe odkazu na odpoveď španielskej vlády na odôvodnené stanovisko Komisie. Hoci Komisia nemala možnosť odpovedať na dupliku, lebo tou sa končí písomná časť konania na Súdnom dvore, o tomto tvrdení španielskej vlády napriek tomu vedela, a teda mala príležitosť odpovedať naň.

66 Neprimeranosť spornej premlčacej lehoty sa konkrétne zhmotní vtedy, keď španielska daňová správa od ďalších členských štátov *nezíska* na základe citovaných ustanovení informácie o nových finančných účtoch svojich daňovníkov, hoci by jej tieto informácie mali poskytnúť. V takých situáciách teda uplatnenie zásady *actio nata* znamená, že štvorročná lehota na dorubenie dane nezačne plynúť, hoci daňová správa sa v súlade s citovanou judikatúrou nemôže odvolávať na ťažkosti, s ktorými sa stretla pri zhromažďovaní požadovaných informácií, alebo na nedostatky, ktoré sa môžu vyskytnúť v rámci spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov, aby tak odôvodnila obmedzenie základných slobôd zaručených Zmluvou. Naopak, ak sú informácie *skutočne poskytnuté*, napríklad pred uplynutím lehôt určených na podanie formulára 720, účinkom pravidla *actio nata* v takom prípade nebude nijaké skutočné predĺženie premlčacej lehoty v porovnaní s lehotou platnou vo vnútroštátnych situáciách.

67 Konkrétne rozhodol, že táto lehota je primeraná v dôsledku toho, že rozhodnutie členského štátu časovo obmedziť túto lehotu a stanoviť toto obmedzenie v závislosti od lehoty uplatniteľnej na stíhanie v oblasti deliktu daňového podvodu sa nezdá byť neprimerané (rozsudok X a Passenheim-van Schoot, bod 69).

68 Pozri v tomto smere body 83, 84 a 89 vyššie.

69 Chcem poukázať na to, že podľa zásady *actio nata* platí, že keď má daňový orgán indície o zdaniteľnom majetku, musí vykonať prípadné dodatočné vymeranie daňového dlhu v lehote štyroch rokov. Keďže rovnaká lehota sa uplatní v tuzemských situáciách, nejde o predĺženú lehotu na dorubenie dane, ktorej špecifickým cieľom nie je umožniť daňovým orgánom, aby užitočne využili mechanizmy vzájomnej pomoci, a ktorá začne plynúť, ak sa dotknutý zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte, ako uviedol Súdny dvor v rozsudku X a Passenheim-van Schoot.

70 Ide o práva alebo zmluvy o životnom poistení, ktoré sú predmetom článku 8 ods. 1 písm. c) tejto smernice, a nehnuteľný majetok, ktorého sa týka písm. e) tohto odseku 1.

„dostupných informácií“.[71] V podstate táto zásada znamená, že členské štáty musia poskytnúť len informácie, ktoré sú dostupné v ich vnútroštátnych daňových databázach. Nepožaduje sa od nich iné zhromažďovanie údajov, než vykonávajú daňové orgány na tuzemské daňové účely.

101. Uznávam síce, že automatická výmena informácií môže byť teda pre túto kategóriu aktív v zásade obmedzená, mám však vážne pochybnosti o tom, že v praxi to platí pre všetky dotknuté aktíva, ako tvrdí španielska vláda. Článok 8 ods. 1 smernice 2011/16 totiž obsahuje päť kategórií majetku, a prinajmenšom čo sa týka nehnuteľného majetku, zdá sa mi byť málo pravdepodobné, že by členské štáty nemali k dispozícii informácie potrebné na to, aby dotknutý členský štát mohol určiť správnu výšku dane.[72]

102. Komisia však neodpovedala na tieto tvrdenia španielskej vlády, a teda podľa môjho názoru neuviedla argumenty, na základe ktorých by ich Súdny dvor mohol s istotou zamietnuť.[73] Z toho vyplýva, že Komisia nepredložila nevyhnutný dôkaz o tom, že španielska daňová správa je schopná vykonávať potrebné kontroly v súvislosti s touto kategóriou majetku. Navyše z dôvodov, ktoré som uviedol v bodoch 97 až 99 vyššie, sa domnievam, že v prípade tejto kategórie aktív sporná premlčacia lehota neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné.

103. *Po tretie*, pokiaľ ide o informácie, na ktoré sa smernica 2011/16 nevzťahuje,[74] španielska daňová správa pre túto kategóriu aktív nezískava informácie systematicky a automaticky na základe uvedenej smernice. Z dôvodov uvedených v bodoch 97 až 99 vyššie sa domnievam, že v prípade tejto kategórie aktív sporná premlčacia lehota neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné.

104. Na záver uvediem, že podľa môjho názoru Komisia preukázala neprimeranosť premlčacej lehoty len v súvislosti s kategóriou informácií o nových bankových účtoch. Navrhujem preto, aby Súdny dvor vyhovel prvej výhrade v rozsahu, v akom španielska vláda stanovila spornú premlčaciu lehotu pre túto kategóriu aktív.

*2) O existencii nevyvrátiteľnej domnienky daňového podvodu (prvá časť)*

105. Pokiaľ ide o existenciu nevyvrátiteľnej domnienky daňového podvodu, domnievam sa, že tvrdenia Komisie treba zamietnuť.

106. Je pravda, že inštitút domnienky daňového podvodu nemôže byť založený len na skutočnosti, že situácia daňovníka obsahuje cudzí prvok.[75] Okrem toho mechanizmus, ktorý predpokladá existenciu podvodného správania len z toho jediného dôvodu, že sú splnené podmienky, ktoré stanovuje, pričom dotknutému daňovníkovi neposkytuje možnosť túto domnienku vyvrátiť, ide v zásade nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaných cieľov.[76]

[71] Podľa článku 8 ods. 1 smernice 2011/16 tak príslušný orgán každého členského štátu oznamuje prostredníctvom automatickej výmeny príslušnému orgánu iného členského štátu „informácie… dostupné“. Článok 3 bod 9 tejto smernice v tomto smere spresňuje, že dostupné informácie v zmysle článku 8 ods. 1 smernice znamenajú informácie, ktoré sa nachádzajú v daňových spisoch členského štátu oznamujúceho informácie, ktoré možno získať v súlade s postupmi získavania a spracúvania informácií v uvedenom členskom štáte.

[72] Čo sa týka nehnuteľného majetku, členské štáty majú zvyčajne k dispozícii registre so všetkými relevantnými informáciami.

[73] Pozri analogicky rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Nemecko (C-562/10, EU:C:2012:442, body 53 a 61).

[74] Pokiaľ ide o tieto informácie, pozri poznámky pod čiarou 30 a 40 vyššie.

[75] Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 51); z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 33 až 49), ako aj zo 7. novembra 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 60).

[76] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82); z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 50); z 3. októbra 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 37), ako aj z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti usadené v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 88).

107. Komisia však nepreukázala, že v prejednávanej veci ide o nevyvrátiteľnú domnienku daňového podvodu.

108. Po prvé treba konštatovať, že nemožnosť odvolávať sa na premlčaciu lehotu nie je podstatná, pokiaľ ide o možnosť vyvrátiť domnienku podvodu.[77] Po druhé a nad rámec problematiky premlčania treba určiť, či sa môže daňovník predsa len vyhnúť uplatneniu článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a článku 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb, a teda zabrániť tomu, aby boli do základu dane zahrnuté sumy zodpovedajúce hodnote majetku alebo práv nachádzajúcich sa v zahraničí, pokiaľ boli tieto sumy skutočne zdanené, ale daňovník nie je schopný alebo už nie je schopný preukázať, že ich priznal. V tomto smere body, na ktorých sa účastníci konania nezhodnú, v podstate súvisia s pôsobnosťou spornej právnej úpravy, a to tak z regulačného hľadiska, ako aj z hľadiska jej vykonávania.[78]

109. V tomto smere chcem pripomenúť, že pokiaľ ide konkrétne o uplatňovanie vnútroštátneho ustanovenia, preukázanie nesplnenia povinnosti členským štátom si vyžaduje predloženie dôkazov osobitnej povahy vo vzťahu k bežným dôkazom v konaní o nesplnení povinnosti, v ktorom sa spochybňuje výlučne iba obsah vnútroštátneho ustanovenia. Za týchto podmienok možno nesplnenie povinnosti preukázať iba prostredníctvom dostatočne zdokumentovaného a podrobne opísaného dôkazu o praxi vytýkanej vnútroštátnym správnym a/alebo súdnym orgánom, ktorý preukazuje zodpovednosť dotknutého členského štátu.[79]

110. Čo sa týka pôsobnosti spornej právnej úpravy, domnievam sa, že španielska vláda s odkazom na viaceré ustanovenia o dôkaznom bremene, ako aj na rozsudok týkajúci sa tejto problematiky presvedčivo vysvetlila, že dôkazné bremeno znáša daňová správa, takže ak si daňovník neuchoval dokumenty preukazujúce daňové priznanie príjmov, pomocou ktorých nadobudol svoje aktíva, automaticky z toho nevyplýva, že ide o neodôvodnené kapitálové zisky v zmysle článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb.[80] Komisia nepredložila dôkazy, ktoré by toto vysvetlenie mohli vyvrátiť. Predovšetkým znenie tohto ustanovenia samo osebe nebráni výkladu, ktorý uvádza španielska vláda. Ďalej čo sa týka praxe daňovej správy, treba konštatovať, že Komisia sa bez ďalších podrobností zmieňuje o „príkladoch konkrétneho uplatnenia“, čo nepostačuje na splnenie kritéria dostatočne zdokumentovaného a podrobného preukázania vytýkanej praxe.

111. Z toho vyplýva, že Komisia nepredložila dostatočné dôkazy na preukázanie existencie nevyvrátiteľnej domnienky podvodu.

112. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor čiastočne vyhovel prvej výhrade, lebo tým, že v prípade nesplnenia alebo oneskoreného splnenia informačnej povinnosti v súvislosti s novými bankovými účtami môže daňová správa dodatočne vymerať daňový dlh, ktorý z toho vyplýva, bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív, si Španielske kráľovstvo nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a z článku 40 Dohody o EHS.

[77] Využitie premlčania totiž svojou povahou umožňuje len zabrániť dôsledkom, ktoré by vyplynuli z uplatnenia domnienky, čo je odlišné v tom zmysle, že zistenie podvodu pretrváva. Skutočnosť, že dotknuté ustanovenia neumožňujú automaticky sa vyhnúť domnienke daňového podvodu len z toho dôvodu, že ide o aktíva nadobudnuté počas premlčaného obdobia, teda sama osebe neznamená nevyvrátiteľnú domnienku podvodu.

[78] Komisia sa tak v tomto smere odvoláva jednak na znenie článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a jednak na príklady konkrétneho uplatňovania tejto právnej úpravy. Pozri bod 43 vyššie.

[79] Pozri rozsudok z 12. mája 2005, Komisia/Belgicko (C-287/03, EU:C:2005:282, bod 28).

[80] Chcem poukázať na to, že španielska vláda vo svojich tvrdeniach cituje len článok 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb. Keďže však ide o všeobecné zásady, chápem ich v tom zmysle, že sa týkajú aj článku 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

## *2. O pomernej pokute vo výške 150 % (druhá výhrada)*

113. Druhou výhradou Komisia tvrdí, že „[automatické uloženie pomernej pokuty] vo výške 150 % v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720“ predstavuje neprimerané obmedzenie.

### *a) Sporná právna úprava*

114. Táto výhrada sa týka pravidla obsiahnutého v dvoch dodatočných ustanoveniach zákona č. 7/2012. Tieto ustanovenia stanovujú sankciu za daňový delikt, ktorý vyplýva z uplatnenia článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a podobného pravidla uvedeného v článku 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb. V tomto smere prvé dodatočné ustanovenie zákona č. 7/2012 stanovuje, že uplatnenie týchto ustanovení „určuje daňový delikt“, ktorý sa považuje za „veľmi závažný“ a za ktorý sa uloží pokuta vo výške 150 %. Pokuta sa vypočíta na základe výšky dane, ktorá sa uplatní na príslušnú hodnotu majetku a práv.

### *b) Tvrdenia účastníkov konania*

#### *1) Tvrdenia Komisie*

115. Podľa Komisie je pomerná pokuta vo výške 150 % neprimeraná v dôsledku toho, že je prísna, ako aj v dôsledku toho, že je automatická a nemenná.

116. Pokiaľ ide o prísnosť pokuty, sadzba 150 % je výrazne vyššia ako sadzba progresívnych sankcií, ktoré sa uplatnia v prípade oneskoreného podania daňového priznania, lebo ich úroveň dosahuje 5 %, 10 %, 15 % a 20 % v závislosti od toho, či ide o oneskorenie o 3, 6, 12 alebo viac mesiacov.[81] Tieto nižšie sadzby by sa mali porovnávať so sadzbou pomernej pokuty vo výške 150 %, lebo v oboch prípadoch ide o odpoveď na oneskorené podanie priznania zdaniteľných príjmov. Nižšie sadzby však súvisia s daňovým priznaním, ktoré je priamo spojené s *platobnou povinnosťou*, zatiaľ čo prísnejšia sankcia vo výške 150 % je spojená s uvedením informácií vo formulári 720, ktoré predstavuje len *formálnu povinnosť* oznámiť informácie, ktorá ako všeobecné pravidlo neznamená zdanenie.

117. Pokiaľ ide o automatickú a nemennú povahu pokuty, Komisia *po prvé* uvádza, že pokuta vo výške 150 % nemôže byť nijako pozmenená, keďže táto sadzba sa uplatní bez ohľadu na úroveň informácií, ku ktorým majú prístup vnútroštátne daňové orgány,[82] na dátum nadobudnutia dotknutých aktív (pred premlčaným obdobím alebo počas neho) a na správanie daňovníka, ktorý zďaleka nemusí vo všetkých prípadoch opomenúť splniť si informačnú povinnosť, ale môže si ju len splniť oneskorene.

118. Pokiaľ ide o možnosť opravy poskytnutú vo výkladovom stanovisku zo 6. júna 2017, na ktoré sa odvoláva španielska vláda, Komisia poukazuje na to, že podľa tohto výkladového stanoviska daňovník, ktorý si nesplnil oznamovaciu povinnosť, má možnosť legalizovať svoju situáciu prenesením daňovej povinnosti mimo lehoty v súvislosti s daňou z príjmov fyzických osôb,

[81] Ide o článok 27 VDZ.

[82] Ako som vysvetlil v bodoch 47 až 57 vyššie v rámci prvej výhrady, Komisia sa domnieva, že členské štáty majú k dispozícii dostatočné prostriedky na získanie informácií o majetku a právach v zahraničí, aby mohli stanoviť primerané daňové kontroly podľa smernice 2011/16.

pričom aj zaplatí príslušnú daň. V tomto prípade sa namiesto pokuty vo výške 150 % uplatní daňová prirážka vo výške 20 %. Toto výkladové stanovisko však nie je možné vziať do úvahy, lebo na jednej strane nemá silu zákona a nijaká zmienka v zákone č. 7/2012, ktorý predstavuje právny rámec povinnosti v súvislosti s formulárom 720, neumožňuje dospieť k záveru, že táto možnosť existuje. Na druhej strane bolo výkladové stanovisko uverejnené po vydaní odôvodneného stanoviska Komisie, čo bráni jeho zohľadneniu. Čo sa týka praxe daňovej správy pred uverejnením tohto výkladového stanoviska, možnosť nahradiť pokutu vo výške 150 % daňovou prirážkou 20 % daňová správa podľa všetkého neuplatňuje jednotne, ale skôr v závislosti od konkrétneho prípadu. Z informácií, ktoré má Komisia k dispozícii, vyplýva, že pred uverejnením výkladového stanoviska sa v niektorých prípadoch oneskoreného podania formulára 720 mohlo stať, že pokuta vo výške 150 % bola držiteľovi majetku a práv v zahraničí uložená len na základe toho, že nebol schopný preukázať, že riadne a včas uhradil zodpovedajúcu daň z príjmov.

119. *Po druhé* rovnako ako v prípade kvalifikácie aktív nachádzajúcich sa v zahraničí ako neodôvodnených kapitálových ziskov daňová správa nevykonáva nijaké osobitné vyšetrovanie v prípade nesplnenia oznamovacej povinnosti, pokiaľ držiteľ majetku nedokáže preukázať, že aktíva zodpovedajú priznaným zdaniteľným príjmom, čo vedie k nevyvrátiteľnej domnienke daňového podvodu.

120. *Po tretie* sa Komisia domnieva, že neprimerané je aj to, že pokuta vo výške 150 %, zdanenie predmetných príjmov, ako aj paušálne pokuty sa uplatnia súčasne bez zohľadnenia celkového daňového dlhu, ktorý z toho vyplýva. Predovšetkým môžu nastať situácie, v ktorých celkový daňový dlh prekračuje hodnotu zdaniteľného majetku a práv. Komisia sa odvoláva na „prípady, s ktorými bola oboznámená“, a uvádza dva príklady súčasného uplatnenia sankcií.

*2) Tvrdenia španielskej vlády*

121. Španielska vláda zas na úvod poukazuje na to, že primeranosť sankcií, či už ide o pomernú pokutu vo výške 150 % alebo o paušálne pokuty, závisí jedine od posúdenia vnútroštátnych súdov, keďže tieto sankcie nie sú predmetom harmonizácie na európskej úrovni.

122. Domnieva sa však, že pokiaľ ide *po prvé* o prísnosť pokuty, pokuta vo výške 150 % a nižšie sadzby, na ktoré sa odvoláva Komisia, predovšetkým nie sú porovnateľné. Len prvá z nich má povahu sankcie určenej na sankcionovanie správania daňovníka, ktorý si len splní informačnú povinnosť *bez* zaplatenia príslušnej dane, zatiaľ čo jediným cieľom nižších pokút je povzbudiť daňovníkov k tomu, aby dodržiavali určené lehoty, a nahradiť štátu škodu, ktorá mu vznikla v dôsledku oneskoreného zaplatenia dane.

123. Ďalej skutočnosť, že výkladové stanovisko zo 6. júna 2017 bolo vydané neskôr ako odôvodnené stanovisko, by nemala byť prekážkou zohľadnenia výkladu, ktorý obsahuje. Na jednej strane totiž výkladové stanoviská ustanovenia len vykladajú a nemôžu ich pozmeniť alebo opraviť. V dôsledku toho z daňového výkladového stanoviska nevyplýva nijaké platné nové ustanovenie a priaznivé účinky pre daňovníka pôsobia so spätnou účinnosťou až do nadobudnutia účinnosti ustanovenia. Okrem toho nie je správne domnievať sa, že možnosť legalizácie nie je upravená v zákone. Túto možnosť a jej účinky totiž vo všeobecnosti uznáva článok 27 a článok 179 ods. 3 VDZ. Z tejto právnej úpravy, ktorá je predmetom výkladového stanoviska, vyplýva, že je možné predložiť dobrovoľné oneskorené priznanie bez sankcie za nezaplatenie, pričom nie sú dotknuté prípadné daňové prirážky. Táto právna úprava sa vzťahuje na všetky daňové priznania vrátane priznania majetku nachádzajúceho sa v zahraničí a v čase prijatia zákona č. 7/2012 už bola účinná. Možnosť legalizácie teda existovala pred uverejnením výkladového stanoviska. Na druhej

strane pokiaľ ide o tvrdenia Komisie súvisiace s praxou pred uverejnením výkladového stanoviska, uvádza len to, že možnosť legalizácie sa neuplatňuje jednotne, nepredložila však v tomto smere nijaký konkrétny dôkaz.

124. Okrem toho požiadavky vyplývajúce zo zásady primeranosti stanovenej v španielskom práve [83] umožňujú daňovej správe aj meniť sankcie, aby zodpovedali daňovým deliktom, za ktoré sa ukladajú.

125. Navyše pomerná pokuta vo výške 150 % nie je sankciou za nesplnenie obyčajnej oznamovacej povinnosti, ale za utajenie príjmov a za opakované nezaplatenie dane, inými slovami za daňový únik. Keďže cieľom tejto pokuty je sankcionovať správanie daňovníka, je vylúčené, aby sa jej sadzba menila v závislosti od úrovne informácií, ktoré môžu daňovej správe poskytnúť tretie osoby.

126. *Po druhé* španielska vláda popiera automatickú povahu pokuty. Na jednej strane pripomína, že aby mohla byť uložená, musia byť povinne preukázané znaky skutkovej podstaty deliktu, za ktorý sa ukladá, pričom dôkazné bremeno znáša v tomto smere daňová správa. [84] Na druhej strane uvádza, že daňová správa musí preukázať aj vinu daňovníka, čo vyplýva najmä z článkov 178 a 179 a z článku 183 ods. 1 VDZ. Podľa jej názoru v španielskom daňovom a správnom systéme nie je možné ukladať sankcie automaticky a sankcia môže byť predovšetkým uložená len vtedy, keď je vina dostatočne preukázaná a odôvodnená, pričom dôkazné bremeno, pokiaľ ide o skutkové okolnosti a vinu, znáša v plnej miere a výlučne daňová správa na základe zásady prezumpcie neviny. Od zavedenia formulára 720 bola daňová sankcia uložená len v 7,6 % prípadov podania daňového priznania po uplynutí lehoty.

127. Je teda nevyhnuté, aby bola vina osobitne odôvodnená a aby bola preukázaná dostatočne jasnými a podrobnými skutkovými okolnosťami s uvedením úvah, ktoré umožnili konštatovať jej existenciu. Ako ilustráciu uvádza španielska vláda súdne rozhodnutie, [85] ktorým sa zrušuje uložená sankcia na základe toho, že odôvodnenie viny uvedené v rozhodnutí o uložení sankcie nie je postačujúce. Poukazuje aj na číselné údaje, ktorými chce v podstate preukázať, že uloženie tejto pokuty vždy podlieha posúdeniu: z 781 postupov kontroly vyplynulo len 296 konaní o sankciách, z ktorých v 108 prípadoch [86] daňová správa uplatnila pomernú pokutu vo výške 150 %. Právna úprava teda nezahŕňa nijakú domnienku daňového podvodu.

128. *Po tretie* španielska vláda na odôvodnenie primeranosti pokuty na jednej strane uvádza, že ju nemožno porovnávať s inými pokutami za opakované a systematické utajovanie majetku, ktoré stanovujú sankcie od 100 % do 150 %. [87] Sankcia vo výške 150 % sa teda nachádza v medziach, ktoré vo všeobecnosti stanovuje VDZ pre závažné prípady nezaplatenia daňového dlhu. Okrem

[83] Španielska vláda poukazuje na to, že v správnom práve týkajúcom sa sankcií je zásada primeranosti vo všeobecnosti upravená v článku 29 Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (zákon 40/2015 o právnom režime verejného sektora), ktorého odsek 4 stanovuje, že „ak je to odôvodnené požadovanou primeranosťou uloženej sankcie a závažnosti skutku, ktorý predstavuje delikt, ako aj okolnosťami veci, orgán príslušný na rozhodovanie môže uložiť sankciu nižšieho stupňa“. V oblasti daní sa zásadou primeranosti konkrétnejšie zaoberajú tieto ustanovenia: a) článok 3 VDZ, nazvaný „Zásady organizácie a uplatňovania daňového systému“, ktorého odsek 2 stanovuje, že „uplatňovanie daňového systému je založené na zásadách primeranosti“, a b) článok 178 VDZ, nazvaný „Zásady právomoci ukladať sankcie v oblasti daní“, ktorého o druhý odsek stanovuje, že „uplatní sa najmä zásada legality, trestnosti, zodpovednosti, primeranosti a zákazu súbehu“.

[84] Pozri v tomto smere body 59 až 61 vyššie.

[85] Rozhodnutie Tribunal Económico-Administrativo Central (Prvostupňový súd pre hospodárske a správne veci), prvý senát, zo 14. februára 2019 (R. G. 529/2016).

[86] Chcem poukázať na to, že v súvislosti s počtom prípadov, v ktorých bola uplatnená sankcia vo výške 150 %, existuje určitá pochybnosť. Španielska vláda totiž vo svojich pripomienkach uvádza raz 108 prípadov a raz 129 prípadov.

[87] Ide o článok 191 ods. 4 VDZ.

toho vo všeobecnosti v závažnejších prípadoch, akými sú daňové delikty, môže sankcia dosiahnuť až 600 % sumy, ktorá nebola zaplatená.[88] Na druhej strane jej sadzba 150 % môže byť znížená v prípade súhlasu (30 %) alebo urýchlenej platby (25 %), a teda sankcia môže byť znížená až na 78,75 %.

129. Navyše tvrdenie Komisie, ktoré sa týka (údajného) „súčasného uplatnenia" formálneho porušenia, ktorým je nepredloženie formulára 720, a hmotnoprávneho porušenia, ktorým je legalizácia neodôvodneného kapitálového zisku, je chybné. Ak totiž daňová správa preukáže, že správanie daňovníka je protiprávne, musí uložiť hmotnoprávnu sankciu, pričom formálne porušenie je ňou pohltené na základe článku 180 ods. 1 VDZ.[89] Podľa španielskej vlády veľmi úzka súvislosť medzi legalizáciou neodôvodneného kapitálového zisku a nepredložením formulára 720 znamená, že ich nemožno posudzovať oddelene, ale ako jeden celok na účely protiprávneho konania z dôvodu súbehu nástrojov.

### *c) Posúdenie*

130. Na úvod chcem spresniť, že na rozdiel od tvrdení španielskej vlády treba konštatovať, že Súdny dvor má právomoc na posúdenie výhrad Komisie, ktoré sa týkajú primeranosti sankcie.[90]

131. Komisia na podporu svojej druhej výhrady uviedla niekoľko rôznych tvrdení, z ktorých každé má preukázať neprimeranosť pokuty vo výške 150 %. Domnievam sa síce, že väčšinu týchto tvrdení treba zamietnuť (časť 1), ale vzhľadom na riešenie prvej výhrady Komisie, ktoré navrhujem, treba prijať tvrdenie založené na neprimeranosti premlčacej lehoty (časť 2).

#### *1) Iné tvrdenia Komisie, než je tvrdenie založené na neprimeranosti premlčacej lehoty*

132. Tvrdenia, ktoré Komisia v tomto smere uvádza, sú vo veľkej miere založené na povahe a pôsobnosti pokuty, ktoré však španielska vláda spochybňuje. Aby som teda mohol tieto tvrdenia posúdiť [časť ii)], musím najprv určiť tieto dva body [časť i)].

##### *i) O povahe a pôsobnosti pokuty*

133. V prvom rade sa mi na rozdiel od tvrdení Komisie zdá byť jasné, že pokuta vo výške 150 % nie je sankciou za nesplnenie *formálnej* povinnosti, ale za nesplnenie *hmotnoprávnej* povinnosti. Ako totiž uvádza španielska vláda, čo Komisia napokon nespochybňuje, na uloženie tejto pokuty je potrebné uplatnenie článku 39 ods. 2 zákona o dani z príjmov fyzických osôb a ustanovenia článku 121 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb, čo znamená, že daňovník má vo vlastníctve aktíva v zahraničí, za ktoré nezaplatil daň, ktorú mal zaplatiť. V tomto smere chcem zdôrazniť, že ako stanovuje samotné znenie prvého dodatočného ustanovenia zákona č. 7/2012, pokuta vo výške 150 % sa vypočíta na základe sumy dlžnej dane, a teda priamo súvisí

[88] Španielska vláda sa odvoláva na článok 305 Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (organický zákon, ktorým sa stanovuje Trestný zákonník) z 23. novembra 1995 (BOE č. 281 z 24. novembra 1995).

[89] Toto ustanovenie stanovuje, že „rovnaké konanie alebo rovnaké opomenutie, ktoré sa má uplatniť ako kritérium na odstupňovanie protiprávneho konania alebo ako okolnosť určujúca kvalifikáciu protiprávneho konania ako závažného alebo veľmi závažného, nemôže byť sankcionované ako samostatné porušenie".

[90] Aj keď majú členské štáty vzhľadom na neexistenciu harmonizácie právnych predpisov v Únii v oblasti sankcií právomoc zvoliť si sankcie, ktoré považujú za vhodné, túto právomoc musia vykonávať najmä v súlade so zásadou proporcionality. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2001, Louloudakis (C-62/99, EU:C:2001:407, bod 67 a citovaná judikatúra).

s hmotnoprávnou povinnosťou zaplatiť daň. Navyše nesplnenie formálnej povinnosti, ktorou je predloženie formulára 720, sa sankcionuje inými prostriedkami, konkrétne paušálnymi pokutami, ktoré sú predmetom tretej výhrady Komisie. [91]

134. Okrem toho sa domnievam, že tvrdenia Komisie neumožňujú vylúčiť vysvetlenie španielskej vlády, podľa ktorého ak chce daňová správa uplatniť pokutu, musí preukázať aj vinu daňovníka. Predovšetkým skutočnosť, že samotné dve dodatočné ustanovenia zákona č. 7/2012 neobsahujú výslovné pravidlo o vine, vôbec neznamená, že také pravidlo sa neuplatní, keďže ako preukázala španielska vláda, je jasne stanovené v právnych predpisoch. Komisia teda nepredložila požadovaný dôkaz o tom, že pokuta sa ukladá automaticky v prípade nesplnenia povinností súvisiacich s formulárom 720. Z toho ďalej vyplýva, že Komisia nepredložila dôkaz o tom, že správanie daňovníka sa na účely uplatnenia pokuty nezohľadní ani že ide o nevyvrátiteľnú domnienku daňového podvodu.

135. Nakoniec pokiaľ ide o údajnú nemennosť pokuty, body, na ktorých sa účastníci konania nezhodnú, sa týkajú po prvé možnosti legalizovať dlh, ktorá je opísaná vo výkladovom stanovisku zo 6. júna 2017, a po druhé otázky súbehu sankcií. [92]

136. Pokiaľ ide o prvý bod, chcem poukázať na to, že prvé dodatočné ustanovenie zákona č. 7/2012 na základe svojho znenia pevne stanovuje pokutu vo výške 150 %. Španielska vláda však vysvetlila, že bez ohľadu na toto znenie je možnosť prenesenia daňovej povinnosti vo všeobecnosti upravená v článku 27 a v článku 179 ods. 3 VDZ, ktoré sa použijú aj na základe formulára 720 od nadobudnutia jeho účinnosti. Vzhľadom na tieto ustanovenia, ktoré majú silu zákona, nepovažujem za relevantné, že výkladové stanovisko nadobudlo účinnosť po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku. [93] Podľa môjho názoru Komisia nepredložila dôkazy, ktoré by umožnili vylúčiť uplatnenie tohto vysvetlenia. Predovšetkým skutočnosť, že podľa informácií poskytnutých Komisiou „sa v niektorých prípadoch mohlo stať“, že pokuta vo výške 150 % bola držiteľovi majetku a práv v zahraničí uložená len na základe toho, že nebol schopný preukázať, že riadne a včas uhradil zodpovedajúcu daň z príjmov, nie je postačujúca na preukázanie, ktoré si vyžaduje vyššie citovaná judikatúra. [94]

137. Pokiaľ ide o otázku súbehu sankcií, podobne sa domnievam, že Komisia nepredložila dôkaz, ktorý by umožnil vylúčiť uplatnenie vysvetlení španielskej vlády, podľa ktorých z článku 108 VDZ vyplýva, že formálne porušenie je pohltené hmotnoprávnym porušením.

*ii) O primeranosti pokuty*

138. Zo spresnenia pôsobnosti a povahy pokuty vyplýva, že Komisia nepredložila dôkaz o tom, že pokuta vo výške 150 % sa ukladá automaticky a je nemenná. V určitých situáciách však bude pokuta vo výške 150 % uložená z dôvodu, že daňovník sa previnil zamlčaním aktív. Pokutu v takej výške ale nepovažujem za neprimeranú.

[91] Pozri v tomto smere body 144 a 145 nižšie.

[92] Je však nesporné, že informácie, ktoré má k dispozícii daňová správa, nebudú zohľadnené.

[93] Ako som vysvetlil v poznámke pod čiarou 50 vyššie, existenciu nesplnenia povinnosti treba posudzovať z hľadiska situácie v členskom štáte na konci lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku. Rád by som spresnil, že podľa môjho chápania nejde o možnosť, ktorá patrí do právomoci voľnej úvahy daňovej správy.

[94] Pozri judikatúru citovanú v bodoch 71 a 109 vyššie.

139. Na jednej strane totiž vzhľadom na to, že pokuta vo výške 150 % sa ukladá ako sankcia za systematické utajovanie aktív, nemožno ju porovnávať s nižšími sadzbami uplatňovanými v prípade oneskorenej úhrady, na ktoré sa odvoláva Komisia. Rovnako ako španielska vláda sa však domnievam, že je vhodnejšie porovnávať pokutu vo výške 150 % s pokutami upravenými v ustanoveniach španielskeho práva, ktoré ukladajú sankcie za opakované a systematické zatajovanie majetku vo vnútroštátnych situáciách, ktoré podľa tejto vlády upravujú pokuty až do výšky 150 %. Keďže Komisia neuviedla tvrdenie, na základe ktorého by bolo možné odmietnuť toto porovnanie, nepreukázala, že sankcia ukladaná v prípade utajenia aktív v zahraničí je prísnejšia než sankcie používané vo vnútroštátnych situáciách.

140. Na druhej strane ďalšie tvrdenia Komisie nepovažujem za presvedčivé. Predovšetkým skutočnosť, že pri uplatnení pokuty vo výške 150 % sa nezohľadnia informácie, ktoré ma k dispozícii daňová správa, sa mi sama osebe nezdá byť neprimeraná. Pokutou sa totiž sankcionuje správanie daňovníka, konkrétne systematické zatajovanie aktív, a ako som už vysvetlil, v tomto smere sa vypočíta len na základe výšky splatnej dane. V tomto zmysle ani skutočnosť, že pokuta sa uloží súčasne s vymáhaním dane, nepovažujem za neprimeranú, lebo ide o dve sumy rozdielnej povahy. Iba pokuta predstavuje sankciu, ktorá sa vypočíta práve na základe výšky dlžnej dane.

*2) Tvrdenie založené na úplnej neexistencii premlčania*

141. Jedno z tvrdení, ktorými chce Komisia preukázať automatickú povahu pokuty, je založené na tom, že pokuta sa uplatní na všetok nepriznaný majetok a práva bez rozdielu, pričom sa nezohľadní dátum nadobudnutia aktív. Toto tvrdenie chápem v tom zmysle, že doplňuje tvrdenie, ktoré Komisia uviedla v rámci prvej výhrady, lebo sa domnieva, že keďže vymáhanie dane je neprimerané z dôvodu úplnej neexistencie premlčania, pokuta uložená ako sankcia za nezaplatenie dane je rovnako neprimeraná.

142. V tomto konkrétnom bode súhlasím s uvažovaním Komisie. Vzhľadom na to, že považujem za neprimeranú skutočnosť, že v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa nových bankových účtov môže daňová správa dodatočne vymerať daňový dlh, ktorý z toho vyplýva, bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív, sa teda v dôsledku toho rovnako domnievam, že uplatnenie pokuty v tejto situácii je neprimerané.

143. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor čiastočne vyhovel druhej výhrade vzhľadom na to, že Španielske kráľovstvo si tým, že ukladá pomernú pokutu vo výške 150 % v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa nových bankových účtov bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a z článku 40 Dohody o EHS.

### *3. O paušálnych pokutách (tretia výhrada)*

144. Treťou výhradou Komisia tvrdí, že neprimeraným obmedzením je to, že „v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720 [Španielske kráľovstvo] ukladá paušálne pokuty, ktoré sú prísnejšie než sankcie stanovené za podobné porušenia vo všeobecnom systéme sankcií“.

### *a) Sporná právna úprava*

145. Táto výhrada sa týka paušálnych pokút upravených v osemnástom dodatočnom ustanovení ods. 2 VDZ. Tento článok stanovuje systém porušení a sankcií, ktoré sa týkajú nesplnenia povinností spojených s formulárom 720. Podľa tohto ustanovenia sa za „veľmi závažné“ daňové delikty považuje poskytnutie informácií uvedených vo formulári 720 po uplynutí lehoty a uvedenie neúplných, nepresných alebo nepravdivých informácií. Stanovené sankcie sú prísnejšie po prvé v prípade neúplných, nepresných alebo nepravdivých informácií a po druhé v prípade, že informácia nebola poskytnutá vôbec, než po tretie v prípade podania priznania po uplynutí lehoty. V prvých dvoch kategóriách sa tak paušálna pokuta 5 000 eur uloží za každý údaj alebo súbor údajov o tom istom účte/majetku, nehnuteľnosti/atď., pričom minimálna výška pokuty je 10 000 eur. V prípade podania priznania po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňovú správu sa uloží pokuta 100 eur za každý údaj alebo súbor údajov o tom istom účte/majetku, nehnuteľnosti/atď., pričom minimálna výška pokuty je 1 500 eur.

### *b) Tvrdenia účastníkov konania*

#### *1) Tvrdenia Komisie*

146. Podľa Komisie síce je prípustné, že držba aktív mimo vnútroštátneho územia si môže vyžadovať uplatnenie špecifických pokút z dôvodu nesplnenia zodpovedajúcej informačnej povinnosti, bolo by však prinajmenšom potrebné, aby boli zohľadnené informácie o aktívach v zahraničí, ktoré má k dispozícii daňová správa. Jediným kritériom, ktoré sa používa na určenie výšky paušálnych pokút, je však počet údajov alebo skupín údajov o predmetných aktívach.

147. V každom prípade porovnanie medzi vnútroštátnymi situáciami a prípadmi uplatnenia paušálnych pokút na základe ustanovení o formulári 720 preukazuje neprimeranosť dotknutých pokút. Z tohto porovnania vyplýva, že paušálne pokuty špecifické pre formulár 720 sú 15-krát, 50 -krát alebo 66-krát vyššie než pokuty ukladané v tuzemských situáciách.

148. Komisia konkrétne poukazuje na to, že daňová povinnosť podať formulár 720 má informatívnu povahu a treba ju považovať za formálnu povinnosť, keďže predloženie formulára neumožňuje určiť ani zrušiť nijaký daňový dlh, na základe čoho je možné konštatovať, že nepredloženie dotknutého formulára nespôsobuje daňovej správe priamu hospodársku škodu. Táto povinnosť má zároveň podobu povinnosti všeobecnej povahy (nevyplýva z individuálnej výzvy) určenej daňovníkovi, ktorý musí predložiť formulár (a nie tretej osobe). Na určenie paralelného systému sankcií uplatňovaných vo vnútroštátnych situáciách [95] je potrebné vziať do úvahy tieto štyri prípady.

#### *i) Nepodanie priznania*

149. Na porovnanie sankcií ukladaných v prípade nesplnenia tejto povinnosti a sankcií ukladaných za podobné porušenie na vnútroštátnej úrovni je potrebné zohľadniť správanie uvedené v článku 198 ods. 1 prvom a treťom pododseku VDZ. Za nepodanie daňového priznania v určenej lehote, ktoré toto ustanovenie považuje za menej závažné porušenie, je možné uložiť paušálnu pokutu vo výške 200 eur. Formulár 720 (osemnáste dodatočné ustanovenie ods. 2 VDZ)

[95] Komisia sa domnieva, že keďže španielske právo neupravuje poskytovanie informácií o majetku a právach nachádzajúcich sa v Španielsku, nie je možné posúdiť neprimeranosť opatrenia len na základe určenia sankcie, ktorá by bola uložená, keby nebol zavedený osobitný paralelný systém sankcií v súlade s právnou úpravou, ktorá sa týka predkladania formulára 720.

stanovuje v tomto prípade pokutu 5 000 eur za každý údaj, pričom minimálna výška pokuty je 10 000 eur a táto minimálna suma je 50-krát vyššia než suma stanovená pre porušenie upravené v článku 198 ods. 1 VDZ.

*ii) Oneskorené podanie priznania bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňové orgány*

150. Ak je formulár 720 predložený po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, ale skôr než daňová správa vyzve daňovníka, aby to urobil, ide o spontánne podanie priznania, ale po uplynutí lehoty. Ani v tomto prípade daňová správa neutrpí nijakú priamu hospodársku škodu. Podobné porušenie na vnútroštátnej úrovni je vymedzené v článku 198 ods. 2 VDZ. Ak je podľa tohto ustanovenia priznanie podané po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňovú správu, sankcia a jej minimálna a maximálna výška predstavujú polovicu sankcií upravených v článku 198 ods. 1 VDZ, a to paušálnu pokutu vo výške 100 eur. Keďže osemnáste dodatočné ustanovenie ods. 2 VDZ stanovuje sankciu, ktorá pozostáva z pokuty vo výške 100 eur za každý údaj, pričom minimálna pokuta je 1 500 eur, minimálna výška je 15-krát vyššia ako sankcia upravená v článku 198 ods. 2 VDZ.

*iii) Podanie priznania obsahujúceho neúplné, nepresné alebo chybné informácie, ktoré sú však spontánne opravené po uplynutí lehoty bez predchádzajúceho podania žiadosti na daňové orgány*

151. Táto situácia sa týka podania priznania v lehote, ale s neúplnými, nepresnými alebo chybnými informáciami. V tomto prípade však daňovník informácie opraví, skôr než ho daňová správa vyzve, aby to urobil (spontánna oprava, ale po uplynutí lehoty). Článok 198 ods. 2 VDZ sa analogicky uplatní aj na tento prípad, lebo ho možno považovať za podanie správneho priznania po uplynutí lehoty. Pokuta teda v tomto prípade dosiahne paušálnu sumu 100 eur. Rovnako v prípade predloženia formulára 720 osemnáste dodatočné ustanovenie ods. 2 VDZ stanovuje pokutu 100 eur za každý údaj, pričom minimálna suma je 1 500 eur, a teda ide o sankciu 15-krát vyššiu, než je sankcia upravená v článku 198 ods. 2 VDZ.

*iv) Predloženie formulára 720, ktorý obsahuje neúplné, nepresné alebo chybné informácie*

152. Pokiaľ ide o podanie priznania v lehote, ale s neúplnými, nepresnými alebo chybnými informáciami, ktoré daňovník neopraví, podobné porušenie na vnútroštátnej úrovni upravuje článok 199 ods. 1 VDZ. Toto ustanovenie považuje podanie priznania s neúplnými, nepresnými alebo chybnými informáciami za protiprávne konanie, pričom stanovená pokuta dosahuje paušálnu sumu 150 eur. Podľa pravidiel, ktorými sa riadi formulár 720, pokuta dosahuje 5 000 eur za každý údaj s minimálnou výškou 10 000 eur, a teda suma tejto sankcie je najmenej 66,66-krát vyššia než sankcia uložená na základe článku 199 ods. 2 VDZ.

*2) Tvrdenia španielskej vlády*

153. Španielska vláda zas tvrdí, že sankcie, ktorá Komisia používa na účely porovnania, nie sú vhodné, lebo nejde o porovnateľné prípady. V tomto smere poukazuje na tri hlavné znaky porušenia, ktoré vyplýva z nesplnenia povinností spojených s formulárom 720. V prvom rade formulár 720 predstavuje daňové priznanie informatívnej povahy. Ďalej zodpovedá priznaniu údajov finančnej povahy. Nakoniec ide o priznanie, ktoré podá daňovník dotknutý predmetnými informáciami.

154. Najvhodnejšie by bolo porovnanie s priznaním prepojených transakcií, lebo dve pokuty vykazujú tri predchádzajúce znaky: ide o informačné povinnosti, týkajú sa finančných hodnôt a ide o priznania, ktoré podáva samotný daňovník, a nie tretia osoba.

155. Pokiaľ ide o prepojené transakcie, táto vláda zdôrazňuje, že daňovník musí zaznamenať a uchovávať určité informácie o transakciách, ktoré uskutočňuje s prepojenými osobami a subjektmi. V prípade nesplnenia tejto povinnosti článok 18 ods. 13 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje, že ide o daňový delikt, pokiaľ tieto informácie nie sú poskytnuté alebo sú poskytnuté neúplné, nepresné alebo nepravdivé informácie o týchto prepojených transakciách. Článok 18 ods. 13 bod 1 stanovuje sankciu, ktorá sa uplatní, pokiaľ nie je potrebné uskutočniť opravy posúdenia, t. j. keď daňovej správe nie je spôsobená nijaká hospodárska škoda, lebo výška dane nie je dotknutá, a bod 2 tohto ustanovenia upravuje sankciu, ktorá sa uplatní, pokiaľ je potrebné uskutočniť opravy posúdenia. V dôsledku toho rovnako ako právna úprava formulára 720, aj článok 18 ods. 13 bod 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje delikt súvisiaci s informačnou povinnosťou – nespôsobujúci hospodársku škodu –, ktorá má finančnú povahu a zaťažuje daňovníka, ktorého sa príslušná informácia týka. Pri tomto druhu deliktu je sankciou paušálna pokuta 1 000 eur za každý údaj a 10 000 eur za všetky opomenuté, nepresné alebo nepravdivé údaje.

156. Nakoniec španielska vláda uvádza, že úroveň informácií pochádzajúcich od tretích osôb, ktoré má daňová správa k dispozícii, by nemala byť zohľadnená, lebo paušálne pokuty sú sankciou len za správanie daňovníka.

### *c) Posúdenie*

157. Pokiaľ ide o povahu paušálnych pokút, chcem zdôrazniť, že účastníci konania sa zhodnú na tom, že povinnosť predložiť formulár 720 je formálnou povinnosťou, ktorej nesplnenie nespôsobuje daňovej správe nijakú priamu hospodársku škodu a ktorá má podobu povinnosti všeobecnej povahy určenej priamo daňovníkovi.

158. Napriek tomu považujem paušálne pokuty za neprimerané z dôvodov, ktoré uvádza Komisia.

159. Pokiaľ totiž ide o to, či treba paušálne pokuty ukladané v prípade nesplnenia povinností súvisiacich s formulárom 720 porovnávať s pokutami, ktoré upravujú články 198 a 199 VDZ, alebo s pokutami v prípade prepojených transakcií, súhlasím s názormi Komisie. Prepojené transakcie sú totiž špecifickými transakciami, a teda nemajú všeobecnú povahu. Okrem toho chcem poukázať na to, že osemnáste dodatočné ustanovenie ods. 2 VDZ priamo odkazuje na články 198 a 199 VDZ, keďže stanovuje, že paušálne pokuty sa neukladajú súbežne so sankciami upravenými v týchto ustanoveniach. Na základe tohto odkazu sa domnievam, že pokiaľ by neexistovali osobitné sankcie upravené v osemnástom dodatočnom ustanovení ods. 2 VDZ, uplatnili by sa sankcie stanovené v článkoch 198 a 199 VDZ.

160. V tomto smere konštatujem, že v súlade s tvrdeniami Komisie uvedenými v bodoch 147 až 152 nižšie, ktoré španielska vláda nespochybňuje, pokuty ukladané v prípade nesplnenia povinností súvisiacich s formulárom 720 sú 15-krát, 50-krát a 66-krát vyššie než pokuty ukladané v tuzemských situáciách. Členské štáty síce majú pri určovaní vhodných sankcií právomoc voľnej úvahy,[96] no napriek tomu sa domnievam, že sporné pokuty sú natoľko vysoké, že sa javia byť neprimerané, pričom nie je potrebné rozlišovať medzi jednotlivými kategóriami majetku.

[96] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, bod 67 a citovanú judikatúru).

Považujem teda za jednoznačné, že pokuty ukladané v prípade kategórie nových bankových účtov sú neprimerané, keďže španielska daňová správa už také informácie má k dispozícii,[97] a preto sa domnievam, že vzhľadom na veľmi vysoké pokuty a na to, že pokuty sú sankciou len za nesplnenie formálnej povinnosti, treba vyvodiť rovnaký záver v súvislosti s ostatnými kategóriami aktív.

161. Nakoniec chcem zdôrazniť, že skutočnosť, že tieto pokuty môžu byť podľa informácií poskytnutých španielskou vládou znížené na základe zásady primeranosti, neumožňuje dospieť k opačnému výsledku. Treba konštatovať, že možnosť, ktorá závisí od voľnej úvahy správneho orgánu, nepostačuje na vyvodenie záveru o neexistencii nesplnenia povinnosti, ktoré vyplýva z osemnásteho dodatočného ustanovenia ods. 2 VDZ.[98]

162. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že tretej výhrade treba vyhovieť v plnom rozsahu.

## F. O trovách

163. Podľa článku 138 ods. 3 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak mali účastníci konania úspech len v časti predmetu konania, každý z nich znáša vlastné trovy konania, pokiaľ Súdny dvor nerozhodne, že vzhľadom na okolnosti prípadu je oprávnené, aby jeden účastník konania znášal vlastné trovy konania a bol okrem toho povinný nahradiť časť trov konania druhého účastníka.

164. V prejednávanej veci Komisia navrhla, aby bolo Španielske kráľovstvo zaviazané na náhradu trov konania. Keďže Španielske kráľovstvo nemalo úspech v rámci tretej výhrady a čiastočne v rámci prvej a druhej výhrady Komisie, domnievam sa, že treba Španielskemu kráľovstvu uložiť povinnosť nahradiť polovicu trov konania, ktoré vynaložila Komisia.

## V. Návrh

165. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Španielske kráľovstvo si nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a z článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore tým, že:

   – stanovilo, že nesplnenie informačnej povinnosti týkajúcej sa nových bankových účtov v zahraničí alebo oneskorené podanie formulára 720 má za následok to, že tieto aktíva sa považujú za neodôvodnené kapitálové zisky bez ohľadu na dátum nadobudnutia dotknutých aktív,

   – ukladá pomernú pokutu vo výške 150 % v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa nových bankových účtov v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720 bez ohľadu na dátum nadobudnutia týchto aktív,

   – v prípade nesplnenia informačnej povinnosti týkajúcej sa majetku a práv nachádzajúcich sa v zahraničí alebo oneskoreného podania formulára 720 ukladá paušálne pokuty, ktoré sú prísnejšie než sankcie stanovené za podobné porušenia vo všeobecnom systéme sankcií.

[97] Pozri môj záver v súvislosti s prvou výhradou. Chcem spresniť, že na rozdiel od pomernej pokuty vo výške 150 % sú paušálne pokuty sankciou priamo za to, že neboli poskytnuté informácie požadované vo formulári 720. Skutočnosť, že tieto informácie nie sú zohľadnené, považujem teda v tomto smere za neprimeranú.

[98] Rozsudok z 2. augusta 1993, Komisia/Francúzsko (C-276/91, EU:C:1993:336, bod 25 a citovaná judikatúra).

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Španielske kráľovstvo nahradí polovicu trov konania, ktoré vynaložila Európska komisia.