Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
H. SAUGMANDSGAARD ØE
представено на 15 юли 2021 година [1]

Дело C-788/19

Европейска комисия
срещу

Кралство Испания

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Деклариране на активи, притежавани в други държави — членки на Съюза и на Европейското икономическо пространство (ЕИП) — Неизпълнение — Непропорционални санкции — Формуляр 720 — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Член 40 от Споразумението за ЕИП — Пропорционалност — Давностен срок — Директива 2011/16/ЕС — Директива 2014/107/ЕС — Взаимна помощ — Автоматичен обмен на информация“

I. Въведение

1. Настоящият иск за установяване на неизпълнение на задължения се отнася до правна уредба в областта на данъчното облагане, въведена през 2012 г. от Кралство Испания, чиято цел е борба с данъчните измами и избягването на данъци по отношение на активи, намиращи се извън територията на Испания. Посочената правна уредба предвижда, от една страна, задължение за местните лица за данъчни цели в Испания да декларират определено имущество и права, намиращи се в чужбина (задължение, което в Испания се изпълнява посредством „формуляр 720“), и от друга страна, редица последици от неизпълнението на това задължение. Тези последици включват, на първо място, квалифицирането на активите като неоправдани имуществени приходи и включването им в общата данъчна основа, независимо от датата на придобиването им, на второ място, налагането на пропорционална глоба от 150 % и на трето място, налагането на глоби с фиксиран размер.

2. Европейската комисия счита, че тези три последици и правилата за прилагането им представляват непропорционални ограничения, които нарушават няколко предвидени с Договора за функционирането на ЕС и в Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП) свободи на движение, по-конкретно свободното движение на капитали (член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП). Според Комисията непропорционалният характер се дължи по-специално на обстоятелството, че трите последици санкционират по много строг начин неизпълнението от страна на данъчнозадълженото лице на задължението за предоставяне на информация, без да се взема предвид фактът, че испанската данъчна администрация вече е разполагала или е

[1] Език на оригиналния текст: френски.

могла да разполага със съответната информация посредством режима за обмен на информация в областта на данъчното облагане, предвиден в Директива 2011/16/ЕС[2], изменена с Директива 2014/107/ЕС[3] (наричана по-нататък „Директива 2011/16“). Поради това с настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения Комисията моли Съда да установи, че като е предвидило тези три последици, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по-специално по член 63 и член 40 от Споразумението за ЕИП.

3. В края на изложението си ще предложа на Съда да уважи частично иска.

II. Испанското право

4. Основният разглеждан закон е 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 (Закон № 7/2012 за изменение на данъчните и бюджетните правила и относно адекватността на финансовите правила за засилване на действията в областта на превенцията и борбата с измамите) от 29 октомври 2012 г. (BOE, бр. 261 от 30 октомври 2012 г.) (наричан по-нататък „Закон № 7/2012“). С този закон се въвежда режимът на формуляр 720, по-специално чрез изменение на редица закони в областта на данъчното облагане. Различните елементи на режима на формуляр 720 са предвидени по-специално в законите, цитирани в разделите по-долу: задължението за предоставяне на информация само по себе си (раздел 1) и, що се отнася до трите спорни последици, посочени във въведението към настоящото заключение, на първо място квалифицирането на активите като неоправдани имуществени приходи и включването им в общата данъчна основа независимо от датата на придобиването им (раздели 2 и 3)[4], на второ място, налагане на пропорционална глоба от 150 % (раздел 4)[5] и на трето място, налагане на глоби с фиксиран размер (раздел 1)[6].

A. Ley 58/2003 General Tributaria (Общ данъчен закон № 58/2003) от 17 декември 2003 г., изменен със закон № 7/2012 (наричан по-нататък „ОДЗ“)

5. Осемнадесета допълнителна разпоредба, озаглавена „Задължение за предоставяне на информация за имуществото и правата, намиращи се в чужбина“ от ОЗД, предвижда:

„1. Съгласно членове 29 и 93 от настоящия закон данъчнозадължените лица са длъжни при определените с подзаконов акт условия да предоставят на данъчните органи следната информация:

а) информация за сметките в чужбина, открити в институции, извършващи банкови или кредитни дейности, и на които заинтересованите лица са титуляри или бенефициери или за които те притежават под каквато и да е форма разрешение или право на разпореждане,

[2] Директива на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1).

[3] Директива на Съвета от 9 декември 2014 година за изменение на Директива 2011/16 (ОВ L 359, 2014 г., стр. 1).

[4] Тази последица е предмет на първото твърдение за нарушение на Комисията.

[5] Тази санкция е предмет на второто твърдение за нарушение на Комисията.

[6] Тази санкция е предмет на третото твърдение за нарушение на Комисията.

b) информация относно всички ценни книжа, активи, вземания или права, които са част от дружествения капитал, от собствения капитал или от имуществото на всеки вид образувание, или информация относно прехвърлянето на трети лица на собствени средства, чиито титуляри са заинтересованите лица и които са депозирани или се намират в чужбина, както и информация относно сключени от тях застраховки живот или инвалидност и относно пожизнени или срочни ренти, от които те се ползват в резултат на прехвърляне на парични средства, или още информация относно движимо или недвижимо имущество, придобито от установени в чужбина образувания,

c) информация относно притежавано от тях недвижимо имущество и права върху недвижимо имущество, което се намира в чужбина.

[…]

2. Режим за нарушения и санкции.

Несвоевременното подаване на предвидените в настоящата допълнителна разпоредба уведомителни декларации или включването в тях на непълна, неточна или невярна информация представлява данъчно нарушение.

Подаването на посочените декларации чрез средства, различни от електронни, компютърни и телематични, когато е предвидено подаването им да се осъществи чрез такива средства, също представлява данъчно нарушение.

Горепосочените нарушения се считат за много сериозни и се наказват съгласно следните правила:

a) неизпълнението на задължението за деклариране на сметки в установени в чужбина кредитни институции се наказва с глоба с фиксиран размер от 5 000 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до една и съща сметка, която е трябвало да бъде посочена в декларацията, или за всяко непълно, неточно или невярно сведение, като минималният размер на глобата е 10 000 EUR.

   Когато декларацията е подадена след изтичане на определения срок, без предварително искане от страна на данъчната администрация, глобата е в размер на 100 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до една и съща сметка, като минималният размер на глобата е 1 500 EUR. Същата санкция се налага и при подаване на декларацията чрез средства, различни от електронни, компютърни и телематични, когато е предвидено подаването ѝ да се осъществи именно чрез такива средства.

b) неизпълнението на задължението за деклариране на ценни книжа, активи, вземания, права, застраховки и ренти, депозирани, управлявани или получени в чужбина, се наказва с глоба с фиксиран размер от 5 000 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения относно всеки разглеждан поотделно елемент от имуществото — в зависимост от съответната категория — който е трябвало да бъде включен в декларацията, или за всяко непълно, неточно или невярно сведение, като минималният размер на глобата е 10 000 EUR.

За несвоевременно подадена декларация, без предварително искане от страна на данъчната администрация, глобата е 100 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения относно всеки взет поотделно елемент от имуществото в зависимост от съответната категория, като минималният размер на глобата е 1 500 EUR. Същата санкция се налага и при подаване на декларацията чрез средства, различни от електронни, компютърни и телематични, когато е предвидено подаването да се осъществи именно чрез такива средства.

c) неизпълнението на задължението за деклариране на недвижимото имущество и на правата върху недвижимото имущество, намиращи се в чужбина, се наказва с глоба с фиксиран размер от 5 000 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до един и същ недвижим имот или до едно и също право върху недвижим имот, които е трябвало да бъдат включени в декларацията, или за всяко непълно, неточно или невярно сведение, като минималният размер на глобата е 10 000 EUR.

Глобата е в размер на 100 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до един и същ недвижим имот или до едно и също право върху недвижим имот, като минималният ѝ размер е 1 500 EUR, когато декларацията е подадена след изтичане на определения срок, без предварително искане от данъчната администрация. Същата санкция се налага и при подаване на декларацията чрез средства, различни от електронни, компютърни и телематични, когато е предвидено подаването ѝ да се осъществи именно чрез такива средства.

Нарушенията и санкциите, предвидени в настоящата допълнителна разпоредба, не се кумулират с предвидените в членове 198 и 199 от настоящия закон.

3. Законите, които уреждат всеки от данъците, могат да предвиждат специфични последици в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация, предвидено в настоящата допълнителна разпоредба“.

Б. 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 (Закон № 35/2006 за данъка върху доходите на физическите лица и за частично изменение на законите за корпоративния данък, за данъка върху доходите на чуждестранните лица и за данъка върху имуществото от 28 ноември 2006 г., изменен със Закон 7/2012 (наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите на физическите лица“)

6. Член 39 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, озаглавен „Неоправдани имуществени приходи“, гласи:

„1. За неоправдани имуществени приходи се считат имуществото или правата, чието притежаване, деклариране или придобиване не съответстват на декларираните от данъчнозадълженото лице доходи или капитали, както и вписването на несъществуващи задължения в декларация относно настоящия данък или относно данъка върху имуществото или вписването им в официалните книги или регистри.

Неоправданите имуществени приходи се включват в общата данъчна основа за данъчния период, през който са били установени, освен ако данъчнозадълженото лице докаже, че е

придобило съответните права или имущество през период, по отношение на който е настъпила погасителна давност.

2. Във всички случаи притежаването, декларирането или придобиването на имущество или на права, за които задължението за предоставяне на информация, посочено в осемнадесета допълнителна разпоредба от [ОДЗ], не е било изпълнено в определения срок, се считат за неоправдани имуществени приходи и се включват в общата данъчна основа на най-ранната данъчна година, по отношение на която не е настъпила погасителна давност и все още подлежи на коригиране.

Разпоредбите на настоящия параграф обаче не се прилагат, ако данъчнозадълженото лице докаже, че имуществото или правата, които притежава, са придобити посредством декларирани доходи или доходи, получени през данъчни години, за които съответното лице не е подлежало на облагане с този данък“.

B. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Закон № 27/2014 за корпоративния данък, наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“)

7. Член 121 от този закон е озаглавен „Неосчетоводено или недекларирано имущество и права: предполагаемо получаване на доходи“ и предвижда:

„1. Имуществото, притежавано от данъчнозадълженото лице и неотразено в счетоводните му документи, се счита за придобито посредством недекларирани доходи.

Тази презумпция съществува и в случай на частично прикриване на придобивната стойност.

2. За активите, които не са отразени в счетоводните документи, е установена презумпция, че принадлежат на данъчнозадълженото лице, когато са в негово владение.

3. Счита се, че размерът на недекларираните доходи е равен на придобивната стойност на имуществото или правата, неотразени в счетоводните документи, като тази стойност е намалена с размера на действителните задължения, поети с цел финансиране на придобиването, които също не са осчетоводени. Нетният размер в никакъв случай не може да бъде отрицателен.

Размерът на придобивната стойност се проверява въз основа на съответните доказателства или, ако това е невъзможно, въз основа на правилата за оценка, предвидени в [ОДЗ].

4. Съществува презумпция за наличие на недекларирани доходи, когато в счетоводните документи на данъчнозадълженото лице са отразени несъществуващи дългове.

5. Размерът на доходите, определен въз основа на горепосочените презумпции, се причислява към най-ранната от данъчните години, по отношение на които не е настъпила погасителна давност, освен ако данъчнозадълженото лице докаже, че този размер съответства на една или повече други данъчни години.

6. Във всички случаи имуществото или правата, за които задължението за предоставяне на информация, посочено в осемнадесета допълнителна разпоредба от [ОДЗ], не е било изпълнено в определените срокове, се считат за придобити посредством недекларирани

доходи, които се причисляват към най-ранната данъчна година, по отношение на която не е настъпила погасителна давност, и които все още могат да бъдат коригирани.

Разпоредбите на настоящия параграф обаче не се прилагат, ако данъчнозадълженото лице докаже, че притежаваното от него имущество или права са били придобити посредством декларирани доходи или са били получени през данъчни години, за които това лице не е подлежало на облагане с настоящия данък“.

Г. Закон № 7/2012

8. Първата допълнителна разпоредба от този закон е озаглавена „Режим за налагане на санкции в случай на неоправдани имуществени приходи и предполагаемо получаване на доходи“ и гласи:

„Посредством прилагането на разпоредбите на член 39, параграф 2 от [Закона за данъка върху доходите на физическите лица] и на член 134, параграф 6 от консолидирания текст на Закона за корпоративния данък, одобрен с Кралски законодателен декрет № 4/2004 от 5 март 2004 г. [чиито разпоредби впоследствие са възпроизведени в член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък], се определя данъчното нарушение, което се счита за особено тежко и се наказва с глоба в размер на 150 % от размера на санкцията.

Санкцията се изчислява въз основа на общата сума, произтичаща от прилагането на посочените в предходния параграф членове. […]“.

III. Досъдебното производство и производството пред Съда

9. С официално уведомително писмо от 20 ноември 2015 г. Комисията обръща внимание на испанските органи относно евентуалната несъвместимост с правото на Съюза на някои аспекти, свързани със задължението за деклариране посредством формуляр 720 на имущество или права, намиращи се в чужбина. Според анализа на Комисията последиците от неспазването на това задължение и свързания с него санкционен режим изглеждат непропорционални с оглед на целите, преследвани от испанската правна уредба.

10. Вследствие на отговора на испанските органи от 29 февруари 2016 г., в който се оспорва наличието на несъвместимост на този закон с правото на Съюза, на 15 февруари 2017 г. Комисията издава мотивирано становище, в което по същество поддържа позицията си, изложена в писмото от 20 ноември 2015 г.

11. С писма от 12 април 2017 г. и 31 май 2019 г. испанските органи отговарят на това мотивирано становище.

12. Тъй като не приема тези отговори за убедителни, на 23 октомври 2019 г. на основание член 258 ДФЕС Комисията предявява настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения и иска от Съда:

– да установи, че Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС и по членове 28, 31, 36 и 40 от Споразумението за ЕИП:

  – като предвижда, че неизпълнението на задължението за предоставяне на информация относно имуществото и правата, намиращи се в чужбина, или несвоевременното подаване на формуляр 720 водят до квалифицирането на тези активи като неоправдани имуществени приходи, без възможност за позоваване на погасителната давност,

  – като налага автоматично пропорционална глоба в размер на 150 % в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация относно имуществото и правата, намиращи се в чужбина, или в случай на ненавременно подаване на формуляр 720,

  – налага — в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация относно имуществото и правата в чужбина или на несвоевременно подаване на формуляр 720 — глоби с фиксиран размер, по-тежки от предвидените по общия санкционен режим при подобни нарушения, и

– да осъди Кралство Испания да заплати съдебните разноски.

13. Испания моли Съда:

– да отхвърли иска и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

14. Не е проведено съдебно заседание за изслушване на устните състезания, но страните са отговорили на писмените въпроси на Съда от 8 декември 2020 г.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки относно формуляр 720

15. Както посочих във въведението на настоящото заключение, разглежданата спорна правна уредба е приета с цел да се установи по-строг данъчен контрол в ситуация, в която е налице значителен риск от данъчни измами и избягване на данъци. В това отношение Комисията е уточнила, че по никакъв начин не оспорва правото на Кралство Испания да наложи задължение за предоставяне на информация за притежаваните в чужбина имоти и права, предвидено във формуляр 720. Тя признава също, че наложеното с формуляр 720 задължение може да бъде обосновано с необходимостта от предотвратяване на данъчните

измами, избягването на данъци и злоупотребите и с необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол. Следователно Комисията оспорва само последиците, предвидени при неизпълнение на това задължение, които счита за непропорционални.

16. Макар Комисията да не оспорва предвиденото с формуляр 720 задължение за предоставяне на информация само по себе си, а последиците, които произтичат от неизпълнението или несвоевременното изпълнение на това задължение, считам за полезно да обясня приложното поле на посоченото задължение за предоставяне на информация.

17. Това задължение се отнася до три категории имущество и права, намиращи се в чужбина: сметките, открити във финансови институции, акциите в дружествен капитал и други активи, които съгласно правната уредба се считат за такива, както и недвижимите имоти[7]. Съгласно предоставената от Комисията информация това имущество и права трябва да се декларират, ако в края (или по време) на данъчната година прогнозата всяка категория надвишава 50 000 EUR. Декларацията трябва да се поднови през следващите години, ако стойността на имуществото и правата от дадена категория се увеличи с повече от 20 000 EUR. Задължението за предоставяне на информация включва задължение за предоставяне на поредица от сведения за всяка категория имущество и права[8], като декларацията трябва да се подаде посредством формуляр 720 през периода от 1 януари до 31 март, който следва съответния данъчен период. Извън предвидените в правната уредба изключения[9] данъчнозадължените лица са пребиваващи в Испания физически или юридически лица, независимо от тяхното гражданство, които имат право да действат като титуляри, като представители или бенефициери на имотите и правата, дори като упълномощени лица, що се отнася до банковите сметки.

Б. По разглежданите свободи

18. В своя иск Комисията твърди, че Кралство Испания е нарушило свободите, установени в членове 21 ДФЕС (относно гражданите), 45 ДФЕС (относно работниците), 49 ДФЕС (относно установяването), 56 ДФЕС (относно услугите) и 63 ДФЕС (относно капиталите), както и съответните свободи, предвидени в Споразумението за ЕИП. В това отношение Комисията отбелязва, че макар да е възможно установеният с формуляр 720 режим да се

[7] Вж. осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 1 от ОДЗ.

[8] Съгласно предоставената от Комисията информация, в случая на банковите сметки данъчнозадълженото лице трябва да предостави пет сведения или групи сведения: име на финансовата институция или банката; идентификация на банковата сметка; датите на откриване и закриване или на предоставяне или оттегляне на пълномощното за използване на банковата сметка; салдото по сметката към 31 декември и осредненото салдо от последното тримесечие на годината. В случая на ценните книжа или правата данъчнозадълженото лице трябва да декларира основно следните сведения или групи от сведения: име на институцията емитент на ценните книжа или на заемополучателя или идентификация на правоотношението; салдото на ценните книжа (акции или облигации) или на правата към 31 декември с посочване на броя и категорията на акциите или ценните книжа и тяхната номинална стойност. В случая на застраховките „Живот“ и пожизнените и срочни анюитети данъчнозадълженото лице трябва да декларира основно следните сведения или групи от сведения: наименование и адрес на застрахователната компания; идентификация на застрахователния договор или на пожизнените и срочни анюитети, активни към 31 декември; откупната стойност при застрахователните договори и стойността на капитализацията при анюитетите. В случая на недвижимите имоти данъчнозадълженото лице трябва да декларира основно следните сведения или групи от сведения: идентификация на недвижимия имот чрез уточняване на вида му; посочване на държавата, провинцията или територията, където се намира, на града, улицата и номера; датата на придобиване; стойността на придобиване, като в случай на разваляне на договор или прехвърляне на имоти се изисква информация за развалянето или прехвърлянето.

[9] Според Комисията задължението за предоставяне на информация не се прилага към физическите и юридически лица, притежаващи имущество и права в чужбина, когато последните са отразени в отчетите по персонализиран начин, позволяващ идентифицирането им.

отнася до всички тези свободи, спорната правна уредба засяга най-вече свободното движение на капитали, така че испанската правна уредба следва да се преценява само с оглед на тази свобода.

19. Споделям това становище. Съгласно постоянната съдебна практика, когато дадена национална мярка се отнася едновременно до свободното движение на капитали и до свободното предоставяне на услуги, Съдът по принцип преценява въпросната мярка с оглед само на една от тези две свободи, ако предвид обстоятелствата по делото се окаже, че едната от тях е напълно второстепенна по отношение на другата и може да бъде разглеждана заедно с нея[10]. Същото важи и за национална мярка, която се отнася до свободното движение на капитали и свободата на установяване[11].

20. В това отношение считам, че свободното движение на капитали е основната свобода, до която се отнася разглежданата национална мярка. Всъщност спорната национална правна уредба по принцип се отнася до собствеността на местни за Испания лица върху имущество или права в чужбина, без тази собственост да е задължително под формата на дялово участие в капитала на установени в чужбина образувания или да е мотивирана основно от желанието за ползване на финансови услуги в чужбина. Въпреки че свободното предоставяне на услуги и свободата на установяване наистина могат да бъдат засегнати, тези свободи изглеждат второстепенни по отношение на свободното движение на капитали и могат да се разглеждат заедно с него. Считам, че същият извод следва да се направи по отношение на останалите посочени свободи, а именно свободното движение на работници и граждани, които изглеждат още по-второстепенни, в случая спрямо свободното предоставяне на услуги и свободата на установяване.

21. От това следва, че настоящото дело трябва да се разгледа с оглед на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС и в член 40 от Споразумението за ЕИП. От съображения за яснота и като се има предвид, че член 40 от Споразумението за ЕИП има същия правен обхват като член 63 ДФЕС[12], в анализа, който следва, ще се позовавам само на член 63 ДФЕС.

B. Относно наличието на ограничение на член 63 ДФЕС

1. Доводи на страните

22. Комисията счита, че правната уредба относно формуляр 720 представлява ограничение на принципа на свободното движение на капитали, което се дължи на факта, че тази уредба налага специални правила относно притежаването на имущество и права в чужбина, каквито правила не съществуват за същите активи, намиращи се в Испания. По-специално прилагането на тези правила правело прехвърлянето на активи в чужбина по-малко привлекателно за тези данъчнозадължени лица.

[10] Вж. в този смисъл решение от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 39).

[11] Вж. в този смисъл решения от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, ECLI:EU:C:2012:483, т. 89—93), и от 28 февруари 2013 г., Beker и Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, т. 25—31).

[12] Вж. в този смисъл решения от 11 юни 2009 г., Комисия/Нидерландия (C-521/07, EU:C:2009:360, т. 33), и от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 51).

23. Според испанското правителство санкциите за неизпълнение на задълженията във връзка с този формуляр 720 не представлявали ограничение, тъй като въвеждането на санкции било абсолютно необходимо, за да може задължението да стане ефективно. Освен това лицата, които укривали активи с цел избягване на данъци, не можели да се ползват от закрила на основание на свободата на движение.

2. Преценка

24. Според мен спорната правна уредба несъмнено представлява ограничение.

25. Всъщност съгласно постоянната практика на Съда ограниченията на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС включват по-специално наложените от дадена държава членка мерки, които могат да разубедят и възпрепятстват инвеститорите на тази държава или да ограничат възможностите им да инвестират в други държави[13]. Според твърдението на Комисията, което не се оспорва от испанското правителство, режимът на формуляр 720 предвижда задължение за предоставяне на информация и санкции в случай на неизпълнение на това задължение, които се прилагат към местни лица за данъчни цели, притежаващи активи в чужбина, и които не съществуват за същите активи, намиращи се в Испания. Следователно такава правна уредба може да разубеди и възпрепятства местните за тази държава лица или да ограничи възможностите им да инвестират в други държави.

26. В това отношение доводът на испанското правителство, че лицата, които укриват активи с цел избягване на данъци, не следва да се ползват от закрила на основание на свободата на движение, не може да доведе до различен извод. Трябва да се констатира, че съгласно самия текст на член 65, параграф 1, буква б) ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано, ако предотвратява нарушенията на националните законови и подзаконови норми в данъчната област. С други думи, тази разпоредба предполага, че национална мярка като разглежданата не остава извън обхвата на определението за ограничения по смисъла на член 63 ДФЕС само защото има за цел данъчен контрол или борба с данъчните измами[14].

Г. По наличието на евентуална обосновка за ограничението на свободното движение на капитали

1. Доводи на страните

27. Според Комисията приложеното от Кралство Испания различно третиране в зависимост от мястото, където се намират съответните активи, не съответства на обективно различни положения по смисъла на член 65, параграф 1, буква б) ДФЕС. За да се прецени дали е налице разлика в положението на данъчнозадължените лица, които притежават имущество и права на испанска територия, и тези, които притежават такива

[13] В този смисъл вж. по-специално решения от 26 септември 2000 г., Комисия/Белгия, C-478/98 (EU:C:2000:497, т. 18), от 23 октомври 2007 г., Комисия/Германия, C-112/05 (EU:C:2007:623, т. 19), и от 26 май 2016 г., NN (L) International (C-48/15 (EU:C:2016:356, т. 44).

[14] Същото се отнася и до признатите от практиката на Съда цели извън обхвата на Договора за функционирането на ЕС като предотвратяването на данъчните измами, избягването на данъци и злоупотребите и необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол. Вж. например решение от 4 март 2004 г., Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 27).

активи в чужбина, следвало да се вземе предвид целта на спорната правна уредба [15]. С оглед на целта на тази правна уредба, а именно предотвратяването на данъчните измами и избягването на данъци, нямало обективна разлика в положението на пребиваващите в Испания данъчнозадължени лица в зависимост от това дали активите им се намират на испанска територия или извън нея. Всъщност и в двата случая не можело да се изключи възможността местно лице, което има намерение да извърши измама, да избегне данъчните си задължения във връзка с доходи от прикрити дейности или операции [16].

28. По-конкретно, обратно на твърдяното от испанското правителство, фактът, че данъчната администрация не разполага с еднаква по обем информация относно активите в чужбина и тези на територията на страната, нямал никакво значение. Всъщност Съдът вече бил отхвърлил подобен довод [17]. За разлика от това според Комисията ограничението може да бъде обосновано с необходимостта от предотвратяване на данъчните измами, избягването на данъци и злоупотребите, както и с необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол [18].

29. При условията на евентуалност испанското правителство счита, че ако Съдът приеме, че съществува такова ограничение, то можело да бъде обосновано.

30. На първо място, по смисъла член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС спорната правна уредба установявала разграничение между данъчнозадължени лица, които не са в еднакво положение, що се отнася до мястото на инвестиране на техните капитали, при това с оглед на възможностите за данъчен контрол. По-конкретно информацията, с която разполагали националните органи по отношение на имуществото и правата, които местните лица притежават в чужбина, била откъслечна, тъй като международният обмен на данъчна информация бил ограничен, включително в рамките на Съюза, като се има предвид забраната за „fishing expeditions“ (искания за проверки на случаен принцип). Що се отнася до задължението за деклариране, обемът информация, с който разполагат органите, представлявал относимият критерий, за да се определи дали местните лица, чиито активи се намират на територията на страната или извън нея, са в сходно положение.

31. На второ място, това правителство счита, че ограничението се обосновавало и със съображения от общ интерес, отговарящи на необходимостта от предотвратяване на данъчните измами, избягването на данъци и злоупотребите или с необходимостта да се гарантира ефикасността на данъчния контрол [19].

2. Преценка

32. Подобно на Комисията, считам, че различното третиране, което произтича от разглежданата правна уредба, не съответства на обективно различни положения по смисъла на член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС. Всъщност този факт произтича от

[15] Вж. решения от 1 юли 2010 г., Dijkman и Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, т. 45—48), и от 13 март 2014 г., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, т. 46—48).

[16] Вж. в този смисъл решение от 11 юни 2009 г., X и Passenheim-van Schoot (C-155/08 и C-157/08, EU:C:2009:368, т. 36—40, наричано по-нататък „Решение X и Passenheim-van Schoot“).

[17] Вж. решение X и Passenheim-van Schoot, точки 36—40. Според Комисията обаче въпросът за обхвата на информацията, до която данъчната администрация има достъп в зависимост от мястото, където се намират разглежданите активи, може да бъде разгледан в рамките на обосновката на спорната правна уредба и на нейната пропорционалност.

[18] Вж. решение от 4 март 2004 г., Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 27).

[19] Решение от 20 февруари 1979 г., Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

практиката на Съда [20], при това с основание, тъй като обратната позиция би означавала да се отрече наличието на каквото и да е ограничение на свободното движение на капитали само защото наличната информация относно активите в чужбина не е достатъчна в сравнение с тази относно активите в страната.

33. С оглед на горепосоченото, както отбелязват Комисията и испанското правителство, целите на спорната правна уредба да противодейства на данъчните измами и избягването на данъци могат да обосноват ограничение, което е видно както от член 65, параграф 1, буква б) ДФЕС, така и от съдебната практика [21].

34. Следователно основният въпрос в настоящото дело е този за пропорционалността на спорната правна уредба.

Д. По пропорционалността на разглежданата правна уредба

1. По квалифицирането на активите като неоправдани имуществени приходи без възможност за позоваване на давността (първо твърдение за нарушение)

35. В рамките на първото си твърдение за нарушение Комисията изтъква, че фактът, че „неизпълнението на задължението за предоставяне на информация или несвоевременното подаване на формуляр 720 води до квалифицирането на тези активи като неоправдани имуществени приходи без възможност за позоваване на давността“, представлява непропорционално ограничение.

а) Приложимо законодателство

36. Първото твърдение за нарушение се отнася до правилата, съдържащи се в член 39 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и в член 121 от Закона за корпоративния данък. Тези разпоредби, които по същество са еднакви, се отнасят до неоправданите имуществени приходи и съдържат общо и специално правило.

37. В съответствие с *общото* правило имуществото и правата, чието притежание, деклариране или придобиване не съответства на декларираните от данъчнозадълженото лице доходи или капитали, се считат за неоправдани имуществени приходи и се включват в общата данъчна основа на данъчния период, през който са били открити от данъчната администрация. Тези приходи обаче няма да бъдат включени в данъчната основа, ако данъчнозадълженото лице докаже, че е придобило въпросните права или имущество през „период, относно който се прилага погасителна давност“ [22]. Според моето проучване правото на администрацията да коригира данъчно задължение на практика е предмет на четиригодишен давностен срок, който започва да тече от деня, следващ датата, на която изтича законовия срок за подаване на съответната декларация [23]. На практика, доколкото

[20] Вж. в този смисъл решение X и Passenheim-van Schoot, точки 36—40, и решение от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 30—33).

[21] Вж. например решение от 4 март 2004 г., Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 27).

[22] Вж. член 39, параграф 1 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и член 121, параграфи 1—5 от Закона за корпоративния данък.

[23] Този давностен срок и условията за прилагането му са предвидени в член 66, буква а) от ОДЗ и в член 67, параграф 1, буква а) от ОДЗ.

разбирам, данъчнозадължено лице може да избегне включването на тези активи в данъчната основа четири години, след момента, в който тези активи е трябвало да бъдат декларирани.

38. Колкото до *специалното* правило, то се отнася до деклариране или придобиване на имущество или права, за които задължението за предоставяне на информация, за което се отнася формуляр 720, не е било изпълнено в определения срок. Такова имущество или права се разглеждат като неоправдани имуществени приходи и се включват в общата данъчна основа. За тази категория активи обаче не се прилага посоченото по-горе правило относно давността. Ето защо съгласно това правило, за избегне включването на имуществените приходи в данъчната основа, данъчнозадълженото лице трябва да докаже, че „имуществото или правата, които притежава, са придобити посредством декларирани доходи или доходи, получени през данъчни години, за които съответното лице не е подлежало на облагане с този данък“ [24].

б) Доводи на страните

1) Доводите на Комисията

39. Комисията отбелязва, че неизпълнението на задължението за подаване на формуляр 720 в определения срок поражда презумпция за получаване на приход, съответстващ на стойността на разглежданото имущество и права, който се счита за недекларирал имуществен приход, от което произтича задължението за плащане на данък върху дохода на физическите лица или на корпоративен данък за приходите, за които се приема, че съответстват на общата стойност на имуществото и правата, за които се отнася задължението за деклариране.

40. Комисията не счита, че тази презумпция сама по себе си представлява непропорционална мярка, доколкото произтича от неизпълнението от данъчнозадълженото лице на материално данъчно задължение за плащане на данъци [25]. Непропорционалният характер на правната уредба обаче произтичал от факта, че данъчнозадълженото лице не може да се позове на давността, за да обори тази презумпция. Всъщност, ако притежателят на имуществото и правата в чужбина не подаде формуляр 720 в определения срок, той не може да се позове на правилото относно давността, което определя периода, през който данъчната администрация може да осъществи корекция на данъчната основа.

41. Според мен доводите на Комисията, които имат за цел да докажат непропорционалния характер на този аспект на правилото, по същество съдържат две части.

42. Първата част се отнася до положение, в което данъчнозадълженото лице *е платило* данъка върху доходите. Става въпрос по-специално за конкретното положение, при което придобиването на имущество и права в чужбина е извършено повече от четири години

[24] Вж. член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък.

[25] Комисията посочва, че тъй като квалификацията на имуществените приходи произтича от неизпълнението от данъчнозадълженото лице на материално данъчно задължение за плащане на данъци, тази квалификация има ефект на събиране на дължимия данък по инициатива на данъчната администрация с цел отстраняване на нередностите в положението на данъчнозадълженото лице, което преди това не се е съобразило с действащите данъчни правила.

преди началото на срока за подаване за първи път на формуляр 720 [26] в което облагането на доходите, с които са придобити тези имоти, също е трябвало да се осъществи преди повече от четири години и в което данъчнозадълженото лице е подлежало на облагане с този данък към този момент, но няма никакви доказателства, че е декларирало тези доходи пред данъчните власти [27]. Според Комисията при това положение, когато притежателят на имуществото или на правата не е в състояние да докаже, че е внесъл данъка върху дохода, той също така не може да се позове на давността, за да избегне корекцията от страна на данъчната администрация. Ето защо невъзможността да се докаже плащането на данъка върху доходите, съответстващи на намиращите се в чужбина активи, пораждала необорима презумпция за данъчна измама. Комисията припомня, че съгласно постоянната съдебна практика презумпцията за наличие на данъчни измами и за избягване на данъци не може да се основава на обстоятелства като притежаването от местно данъчнозадължено лице на имоти в чужбина [28].

43. В това отношение Комисията отхвърля твърдението на испанското правителство, че доказателствената тежест била на данъчната администрация, така че последната следвало да проведе подходящо разследване, за да провери действителното положение на данъчнозадълженото лице и да предприеме съответните действия. Според Комисията тази практика не била описана в разглежданата правна уредба и не съществувал никакъв документ, който да доказва, че тя действително е прилагана от испанските органи. Правната уредба налагала на данъчнозадълженото лице по изричен и ограничаващ начин да понесе доказателствената тежест относно това, че е декларирало доходите или че не подлежи на облагане. Освен това от примерите за конкретно прилагане на правната уредба относно формуляр 720 следвало, че доказателствената тежест била на притежателя на имуществото и правата, който не е изпълнил задължението за предоставяне на информация в определения срок.

44. Втората част се отнася до „пълната липса на възможност за прилагане на погасителна давност“. Комисията счита, че в случай на неизпълнение на предвиденото във формуляр 720 задължение за предоставяне на информация или на несвоевременното му изпълнение е налице „ефект на невъзможност за прилагане на давността“.

45. В това отношение Комисията приема по същество, *на първо място*, че преследваната цел не може да се постигне посредством липсата на възможност за прилагане на погасителна давност, тъй като самото подаване на формуляр 720 в определения срок позволява на данъчнозадълженото лице да продължи да се ползва от вече придобитата в този момент давност, въпреки че явно става въпрос за случай на избягване на данъци.

46. *На второ място*, пълната липса на възможност за прилагане на давност не била необходима и за постигането на преследваните от разглежданата правна уредба цели с оглед на наличните инструменти в областта на обмена на данъчна информация на равнището на Съюза.

[26] Що се отнася до този четиригодишен срок, вж. точка 37 от настоящото заключение.

[27] Според Комисията, когато активът в чужбина е бил придобит през данъчна година, за която правото на данъчната администрация да определя данъчното задължение или да изисква плащането му е погасено по давност, напълно възможно е данъчнозадълженото лице да не е запазило документите, доказващи декларирането пред данъчните власти на доходите, с които е придобило този актив.

[28] Вж. решение от 7 ноември 2013 г., K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 60), и по аналогия — решение от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 51).

47. Комисията уточнява по-конкретно, че не оспорва факта, че към момента, в който през 2012 г. е приет режимът на формуляр 720, нито един от съществуващите инструменти в областта на обмена на данъчна информация не е позволявал да се получи подходяща информация за имуществото и правата в чужбина. В периода от 2012 г. до 2017 г. обаче режимът за обмен на информация в рамките на Съюза се развил значително и към датата, на която е издадено мотивираното становище, а именно 15 февруари 2017 г. — дата, която следва да се вземе предвид за преценката от Съда на правната уредба, предмет на настоящия иск — наличните в Съюза инструменти за обмен на информация позволявали да се получи необходимата информация за притежаваното в чужбина имущество и права с оглед на осъществяване на подходящ данъчен контрол.

48. Всъщност, *първо*, информацията, предмет на деклариране посредством формуляр 720, до голяма степен била обхваната от Директива 2011/16.

49. В подкрепа на тази констатация Комисията препраща към специалните разпоредби относно трите категории имущество, обхванати от формуляр 720.

50. Що се отнася до информацията за *банковите сметки*, Комисията препраща към член 8, параграф 3а от Директива 2011/16, както и към приложенията, които включват автоматичния обмен на информация за банковите сметки, включително депозитните и попечителските сметки. Този обмен на информация се отнасял до „лицата, за които се предоставя информация“. Такива били физическите лица и образуванията, с изключение на: i) дружества, чиито акции се търгуват редовно на един или повече установени пазари на ценни книжа, ii) всички дружества, които са свързани образувания с дружества, описани в подточка i), iii) държавни образувания, iv) международни организации, v) централни банки или vi) финансови институции [29].

51. Съгласно член 8, параграф 3а, буква а) от Директива 2011/16 информацията, която трябва да се подаде чрез системата за обмен на информация, съдържа всички данни, необходими за идентифициране на титуляря на сметка, на финансовата институция, в която се управлява сметката, и на самата сметка. Информацията се отнася също до наличността или сумата по сметката. В случай на попечителска сметка информацията се отнася до общия брутен размер на лихвите, общия брутен размер на дивидентите и общия брутен размер на доходите, генерирани във връзка с активите, държани по сметката, както и общия размер на брутните постъпления от продажба или изкупуване на финансови активи. В случай на депозитна сметка информацията за обмен обхващала общия брутен размер на лихвите, платени или кредитирани по сметката през календарната година или друг подходящ отчетен период. В случай на всяка друга сметка информацията трябва да съдържа общата брутна сума, платена или кредитирана по сметката в полза на титуляря на сметката.

52. Съгласно посочения член 8, параграф 3а, буква а) информацията, която е предмет на автоматичен обмен, била достатъчна за установяване на размера на данъка върху доходите, произтичащ от притежаването на банкови сметки в чужбина.

53. По-нататък Комисията отбелязва, че въведеният с Директива 2011/16 автоматичен обмен на информация налага на лицата, които трябва да подадат декларация, задължението да включат в тази декларация информацията относно *ценни книжа*,

[29] Раздел VIII, точка Г.2 от приложение I към Директива 2011/16.

държани в друга държава членка. Що се отнася до ценните книжа, държани в депозитни или попечителски сметки, в по-голямата част от случаите информацията, която подлежи на обмен, била същата като тази относно банковите сметки, което и в този случай позволявало да се установи размерът на данъка върху съответните доходи.

54. Що се отнася до *правата или договорите за застраховка „Живот“*, които не са обхванати от други правни актове на Съюза, съгласно член 8, параграф 1, буква в) от Директива 2011/16 те също могат да подлежат на автоматичен обмен на информация за всеки данъчен период. В този случай информацията се отнася до местни за държава членка лица, независимо дали са физически лица или образувания, и позволява на данъчната администрация на държавите членки да определи размера на данъците, приложими към тези доходи.

55. Накрая, информацията относно *недвижимото имущество*, която съгласно член 8, параграф 1, буква д) от Директивата може да подлежи на автоматичен обмен, се отнася едновременно до собствеността и доходите от това имущество, независимо дали принадлежат на физически лица или образувания, установени в държава членка. Тази информация позволявала да се определи размерът на данъка върху доходите, съответстващ на това имущество и тези права.

56. *Второ*, тъй като системата за автоматичен обмен на информация не обхваща цялата информация, която подлежи на деклариране във връзка с формуляр 720[30], в тези случаи данъчните администрации на държавите членки могат въпреки това да използват обмена на информация при поискване (неавтоматичен), както е предвидено в членове 5—7 от Директива 2011/16.

57. *Трето*, Комисията изтъква факта, че твърдените недостатъци на режима на обмен на информация в рамките на Съюза, изтъкнати от испанското правителство, не могат да оборят фактите. От постоянната практика на Съда, и по-специално от решение Комисия/Белгия[31] било видно, че механизмите за взаимно сътрудничество, които съществуват между властите на държавите членки, са достатъчни, за да позволят на държава членка да осъществи контрол върху истинността на декларациите на данъчнозадължените лица относно доходите им, реализирани в друга държава членка. Съдът е постановил също така, че макар на практика механизмите за сътрудничество да не действат винаги по ефективен и задоволителен начин, държавите членки не могат да обосноват ограничаването на гарантираните от Договора основни свободи с евентуалните трудности при събиране на необходимата информация или възможните пропуски при осъществяването на сътрудничеството между техните данъчни администрации.

58. *На трето място*, във всички случаи Комисията счита, че макар недостатъчният характер на информацията, с която една държава членка разполага относно имуществото и правата, държани от местни лица в чужбина, да може да обоснове *по-дълъг* срок за установяване на допълнителни данъчни задължения, при условие че този срок позволява

[30] Според Комисията това бил случаят на банковите сметки и ценните книжа, когато техните титуляри са регистрирани за търговия на фондова борса дружества и свързани с тях предприятия или финансови институции. Системата за автоматичен обмен на информация не обхваща информацията относно оправомощените лица (не-титуляри) по отношение на някои финансови сметки, посочени във формуляр 720. Тази система не обхваща и информацията относно ценните книжа, които не са държани по сметки във финансови институции.

[31] Решение от 6 юни 2013 г. (C-383/10, EU:C:2013:364, т. 52 и 53).

на данъчните органи да използват успешно механизмите за взаимно сътрудничество [32], той не може да обоснове *пълната липса* на правило относно давността, която липса по принцип се прилага само в най-тежките случаи на нарушение на правата на човека.

2) Доводите на испанското правителство

59. Що се отнася до първата част от доводите на Комисията, испанското правителство оспорва наличието на необорима презумпция за данъчна измама. В това отношение то уточнява, че член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица [33] е разпоредба за борба с данъчните измами, но тя не предвижда никаква презумпция за извършване на измама. Всъщност за прилагането на тази разпоредба данъчната администрация трябвало да докаже два елемента: първо, фактът, че данъчнозадълженото лице не е декларирало активи, обхванати от формуляр 720, при условие че е било длъжно да го направи, и второ, фактът, че данъчнозадълженото лице не е внесло данъка върху дохода, с който са били придобити тези активи.

60. Фактът, че данъчнозадълженото лице не пази декларацията за данъчната година, през която твърди, че е било обложено с данък, не означавал, че данъчната администрация автоматично приема, че това лице е получило неоправдани имуществени приходи. В такива случаи данъчната администрация трябвало да провери твърденията на данъчнозадълженото лице и ако не го направи, основният факт, на който се основава презумпцията (а именно че данъчнозадълженото лице не е бил обложено с данък за съответните доходи), няма да бъде установен и няма да има основание да се счита, че съществуват неоправдани имуществени приходи. В случай на съмнение не следвало да се извършва корекция, тъй като един от основните факти за прилагане на презумпцията нямало да е установен. Обратно, ако данъчнозадълженото лице иска да избегне прилагането на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица на основание на това, че посредством формуляр 720 вече е декларирало доходите, с които са е било придобито недекларираното имущество и права, е достатъчно съответното лице да посочи в кои предишни данъчни декларации е декларирало тези доходи. Тогава данъчната администрация била длъжна да направи проверка.

[32] Вж. решения X и Passenheim-van Schoot, точки 62—75, и от 15 септември 2011 г., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, т. 35).

[33] Отбелязвам, че в своя иск Комисията не е уточнила за кои разпоредби от испанското право се отнася първото ѝ твърдение за нарушение. В съдържащата се в исковата молба правна уредба обаче Комисията е цитирала както член 39 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, така и член 121 от Закона за корпоративния данък. Поради това според мен първото твърдение за нарушение на Комисията се отнася до тези два разпоредби. В това отношение отбелязвам, че в писмената си защита, когато се позовава на първото твърдение за нарушение на Комисията, испанското правителство посочва само член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица. Въпреки това, след като испанското правителство предлага на Съда да отхвърли иска в неговата цялост, разбирам доводите на испанското правителство относно член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица в смисъл, че те обхващат и член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък.

61. В подкрепа на тези констатации испанското правителство препраща към редица разпоредби относно доказателствената тежест[34]. Тази тежест била на данъчната администрация, което било ясно посочено в правната уредба, цитирана в бележка под линия 34 от настоящото заключение. Това правителство препраща например и към съдебно решение, отнасящо се до корекция в съответствие с член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, с което съответното определяне на данъка е било отменено, тъй като Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания) е приел, че данъчнозадълженото лице е твърдяло, че е било обложено с данък и е представило документите, с които разполага, а данъчната администрация не е положила усилия да представи относими доказателства за обратното[35].

62. Относно втората част от доводите на Комисията испанското правителство отбелязва, най-напред, че Комисията изхожда от погрешна предпоставка, доколкото счита, че режимът на формуляр 720 не предвижда прилагане на давностен срок. Всъщност става въпрос за конкретно прилагане на принципа „actio nata“, според който давностният срок във връзка с упражняването на право или с предявяването на иск може да започне да тече едва от момента, в който титулярят на разглежданото право узнае за съществуването на това право или на този иск[36]. Ето защо прилагането на посочения принцип предполага, че от момента, в който данъчната администрация узнае — било благодарение на предоставената от друга държава членка информация чрез система за автоматичен или спонтанен обмен на информация, било благодарение на данъчнозадълженото лице или на трети лица — за свързаните с данъчното събитие обстоятелства, които ѝ позволяват да започне разследване, започва да тече четиригодишен давностен срок[37]. Следователно не била налице липса на възможност за позоваване на давността.

[34] Първо, в рамките на процедурата за проверка за целите на прилагането на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица в член 105, параграф 1 от Данъчния кодекс, озаглавен „Доказателствена тежест“, се посочва, че „в процедурите на данъчно облагане лицето, което упражнява свое право, трябва да докаже фактите в основата на това право“. Второ, в член 102 параграф 2, буква c) от Данъчния кодекс, озаглавен „Уведомление за определянето на размера на данъка“, като елемент, който задължително трябва да присъства при това определяне, се посочват „[м]отивите за определяне на размера на данъка, когато то не е в съответствие с предоставената от данъчнозадълженото лице информация или с прилагането или извършеното от него тълкуване на правната уредба, като се посочват фактите и главните елементи, които са в основата на тези мотиви, както и правните основания“. Трето, испанското правителство препраща към „теорията за близост на предмета на доказване“, която се съдържа в член 217 от Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (Граждански процесуален кодекс от 7 януари 2000 г.) (BOE № 7 от 8 януари 2000 г.), съгласно който следва да се вземе предвид възможността и лекотата, с която всяка страна по спора може да представи доказателства. Въпреки че в съответствие с член 106, параграф 1 от ОДЗ всяка страна по принцип трябва да доказва фактите, които изтъква в своя полза, прилагането на „теорията за близост на предмета на доказване“ означавало, че ако данъчнозадълженото лице не пази документите относно данъците си, за да докаже, че е било обложено, данъчната администрация трябва да издири тази информация в архивите си, за да провери дали наистина това е така. Четвърто, тези правила и принципи се съдържали също в Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Закон за общото административно производство) от 1 октомври 2015 г. (BOE, бр. 236 от 2 октомври 2015 г.). Накрая, пето, членове 141 и 145 от ОДЗ гласели, че данъчните органи трябва да „разследват фактическите обстоятелства, за да открият тези от тях, които не са били взети предвид от администрацията“ и да „[п]роверят истинността и точността на подадените от данъчнозадължените лица декларации“.

[35] Решение на Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд) от 16 януари 2019 г. (R. G. 4253/2016).

[36] Според испанското правителство това правило за „actio nata“ е предвидено общо в член 1969 от испанския Граждански кодекс (Gaceta de Madrid, понастоящем BOE, бр. 206 от 25 юли 1889 г.). Испанското правителство посочва, че прилагането на правило за „actio nata“ не само не противоречи на буквалното съдържание на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, в който не се посочва никаква „липса на възможност за позоваване на давността“, но това правило произтича също така от духа и систематичното тълкуване в съответствие с правния институт на давността.

[37] Вж., що се отнася до четиригодишния срок, точка 37 и бележка под линия 23 от настоящото заключение.

63. След това уточнение испанското правителство твърди по същество, че принципът „actio nata“ не се прилага, когато имотите се намират в Испания. Това различно третиране във връзка с давността по отношение на активите, намиращи се в Испания, и на активите, намиращи се в чужбина, било подчинено на обективна причина.

64. Всъщност, от една страна, на национална територия испанската данъчна администрация можела да упражнява неограничено правомощията си по отношение на всякакво имущество и права, по-конкретно под формата на „fishing expeditions“ (искания за проверки на случаен принцип), но тя не може да го направи, когато тези имоти и права се намират в чужбина. В това отношение испанското правителство припомня, че недоказаните приходи съответствали на имущество и права, за които данъчната администрация не е имала никакви сведения и за откриването на които тази администрация трябвало да направи разследване, което нямало да може да проведе докрай, например поради това, че служителите ѝ нямат правомощия извън испанската територия. С оглед на тези трудности било напълно оправдано давностният срок да започне да тече от момента, от който е известно съществуването на тези намиращи се в чужбина имоти и права, които са породили недекларирани доходи и които не са могли да бъдат предмет на разследване със средствата, които биха били използвани, ако се намираха на испанска територия.

65. В това отношение Съдът бил признал съществуването на специални режими на погасителна давност, когато държава членка трябва да упражни правомощията си по отношение на имоти и права, намиращи се в чужбина[38]. Съдът е приел също така, че различните преклузивни срокове, приложими към правата на правните субекти в сравнение с тези, приложими за данъчната администрация, били обосновани от обстоятелството, че администрацията не разполага с необходимите данни и може да предприеме мерки едва към момента на получаване на данъчната декларация[39], което се прилагало по-специално в случаите, в които имотите и/или активите са били укрити и в които е практически невъзможно да се получи информация за тях чрез наличните към момента инструменти.

66. *От друга страна*, испанското правителство оспорва твърдението на Комисията, че съществуващите в Съюза инструменти за сътрудничество били достатъчни. В тази връзка то изтъква редица доводи, които могат да бъдат обобщени, както следва.

67. В самото начало испанското правителство уточнява, че тъй като искът на Комисията няма за цел обявяването на някои аспекти от правната уредба относно формуляр 720 за невалидни, считано от датата на мотивираното становище, т.е. от 15 февруари 2017 г., положението на международната взаимна помощ следва да се разгледа към 2012 г., когато е въведен формуляр 720, а не към 2017 г. Въпреки това испанското правителство счита, че във всички случаи инструментите в областта на международния обмен на информация, налични към днешна дата, все още са недостатъчни за установяване в имуществото на испанските данъчнозадължените лица на имущество и права, намиращи се в чужбина, които подлежат на облагане.

[38] Вж. решение X и Passenheim-van Schoot, точка 86.

[39] Вж. решение от 8 май 2008 г., Ecotrade (C-95/07 и C-96/07, EU:C:2008:267, т. 50 и сл.).

68. В това отношение испанското правителство най-напред подчертава, че Комисията е признала, че информацията, получена посредством формуляр 720, не съответства напълно на тази, която може да бъде получена съгласно Директива 2011/16[40].

69. По-нататък то подчертава, че автоматичният обмен по смисъла на член 3, точка 9, буква а) от Директива 2011/16 е обвързан с принципа за „наличната информация“, като под такава се разбира „информацията в данъчните регистри на предоставящата я държава членка, която е достъпна в съответствие с процедурите за събиране и обработване на информация в тази държава членка“. Следователно държавата по произход на съответните доходи може да не разполага с информацията, предмет на автоматичния обмен, било защото съгласно нейната национална правна уредба някои доходи или имущество не се облагат с данък и не се изисква информация в тази връзка, било защото лицето, което е длъжно да предостави информацията, независимо дали това е данъчнозадълженото лице или трето лице, не е декларирало доходите или имуществото, за които следва да се предостави информация. Това правителство счита, че в решение X и Passenheim-van Schoot[41] Съдът е постановил, че данъчният контрол в една държава членка не може да зависи от поведението на друга държава членка или на трета държава, в настоящия случай от наличната информация. Освен това, що се отнася до информацията за банковите сметки по смисъла на член 8, параграф 3а от Директива 2011/16, данъчната администрация не можела да е сигурна, че ще получи нужната информацията за съществуващите сметки по смисъла на посочената директива, а именно за сметките, поддържани към 31 декември 2015 г.[42], тъй като за тези сметки държавата, за която данъчнозадълженото лице се явява местно лице, се определя съгласно националното право, което може да е различно в различните държави членки.

70. Накрая, според испанското правителство макар положението в областта на обмена на информация значително да се е променило през последните години, следва да се отбележи, че настоящото положение не е сравнимо с националното положение и че ефективното прилагане на практика на този обмен на информация вероятно ще се изисква време, за да бъде подходящо адаптиран, като се има предвид неговата сложност, многобройните обхванати държави и различните национални правни уредби и практики.

в) Преценка

71. Припомням, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения, задължение на Комисията е да докаже наличието на твърдяното неизпълнение. Именно тя, без да може да се основава презумпции, трябва да представи пред Съда необходимите доказателства, въз основа на които той да провери дали е налице неизпълнение на задължения[43]. Както ще обясня, в случая считам, че Комисията до голяма степен не е предоставила на Съда необходимите доказателства, въз основа на които той да провери дали е налице твърдяното неизпълнение на задължения.

[40] По-специално според испанското правителство тази директива не обхваща информацията относно ценните книжа (акции, дялове), правата и доходите, депозирани, управлявани или получени в друга държава членка, които са предмет на задължението за предоставяне на информация, нито информацията относно правата върху недвижимо имущество, различно от имуществото, на което заинтересованото лице е собственик (право на плодоползване, на ползване за определен период, на гола собственост), които също са предмет на това задължение за деклариране.

[41] Вж. точка 61 от това решение.

[42] Вж. понятието „съществуваща сметка“ в раздел VIII, точка B.9 от приложение I към Директива 2011/16.

[43] Вж. по-специално решение от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия (C-246/08, EU:C:2009:671, т. 52 и цитираната съдебна практика).

72. По мое мнение това произтича от факта, че искът на Комисията е представен в много сбит вид. Освен това в писмената си защита испанското правителство много подробно е отговорило на твърденията на Комисията, като е привело редица доводи, като основателността на повечето тях според мен не може да бъде изключена на пръв поглед. В своята писмена реплика обаче Комисията се е задоволила да отговори твърде ограничено на тези доводи и по този начин според мен не е дала надлежен отговор на доводите на испанското правителство. Поради това считам, че Съдът до голяма степен не разполага с необходимите доказателства, за да провери дали е налице твърдяното от Комисията нарушение.

1) По въпроса за „пълната липса“ на възможност за позоваване на давността (втора част)

73. Що се отнася до въпроса дали неподаването на формуляр 720 или подаването му след крайния срок води до „ефект на невъзможност за позоваване на давността“, който сам по себе си е бил непропорционален[44], *на първо място*, считам за необходимо да уточня обхвата на разглежданото правило.

74. По-конкретно в случай на неподаване на формуляр 720 в определения срок, член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък позволяват на данъчната администрация да коригира данъчното задължение, съответстващо на намиращи се в чужбина активи, включени в имуществото на данъчнозадължените лица, дори когато са придобити през период, по отношение на който е изтекла погасителната давност към момента, в който данъчната администрация е открила съществуването им. Този факт произтича от самия текст на разглежданите разпоредби и испанското правителство впрочем не го оспорва. С други думи, четиригодишният давностен срок, който позволява на данъчнозадължено лице, притежаващо активи в Испания, да избегне облагането с данък само защото са изтекли четири години от момента, в който съответните активи е трябвало да бъдат декларирани, не се прилага по отношение на активите, за които се отнася формуляр 720.

75. На практика по отношение на такива активи посочените по-горе разпоредби позволяват на данъчната администрация да установи допълнително данъчно задължение независимо от датата на придобиване на съответните активи и следователно без ограничение във времето. Поради това тези разпоредби имат ефект на „невъзможност за прилагане на давност“, както с основание твърди Комисията. В това отношение отбелязвам, че предоставената от испанското правителство информация относно принципа „actio nata“ не може да доведе до обратната констатация. Всъщност този принцип предполага само че когато има доказателства за облагаемо имущество, данъчната администрация трябва да коригира данъчното задължение в срок от четири години. Следователно, дори този принцип да е приложим, което впрочем Комисията, изглежда, не оспорва[45], ефектът на невъзможност за позоваване на давност остава, тъй като, ако

[44] Посочвам, че след предявяването пред Съда на настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Висш съд на Каталуния, Испания) е отправил преюдициално запитване до Съда (дело C-330/20). В това преюдициално запитване запитващата юрисдикция задава въпрос, който по същество е същият като разглежданият в настоящия случай, а именно за пропорционалността на правилото относно давността, предвидено в член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, и за въздействието в това отношение на механизма за обмен на информация.

[45] Всъщност Комисията се задоволява да твърди, че това е „случай на пълна липса на давностен срок“.

данъчната администрация спазва този четиригодишен срок, тя може да установи допълнително данъчно задължение независимо от датата на придобиване на съответните активи [46].

76. На второ място, що се отнася до пропорционалността на такова правило за „ефект на невъзможност за позоваване на давност“, следва да се определи дали то е *в състояние* да гарантира осъществяването на преследваната цел и дали не надхвърля *необходимото* за нейното постигане.

77. Колкото до първия въпрос, Съдът вече е постановил, че прилагането от държава членка на удължен срок за изменение на данъчно задължение в случай на притежавано или възникнало в друга държава членка подлежащо на данъчно облагане имущество допринася за осигуряване на ефективността на данъчния контрол и на борбата срещу данъчните измами, тъй като може да разубеди данъчнозадължените лица, които притежават такива активи, да укриват от данъчните власти тези активи или доходите от тях, за да не бъдат изложени по-нататък на изменение на данъчното задължение [47]. В настоящия случай обаче следва да се отбележи, че спорният давностен срок се прилага само когато формуляр 720 не е попълнен в определения срок. Той по принцип не се прилага, когато активите се намират в чужбина. Не съм убеден обаче, че това правило не е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната с него цел, както твърди Комисията. Несъмнено данъчнозадължените лица, които изпълнят задължението за предоставяне на информация в определения срок, продължават да се ползват от давността по отношение на евентуални доходи, укрити при придобиването на имуществото или правата, които притежават в чужбина [48]. Ако обаче данъчнозадължено лице иска да укрие доходи, струва ми се малко вероятно, че първото му намерение ще бъде да изпълни задължението за предоставяне на информация, за да може след това да се ползва от давността.

78. По-нататък, що се отнася до необходимостта от спорния давностен срок, считам, че Комисията е доказала, че той надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел, но само по отношение на някои от посочените във формуляр 720 активи, а именно на новите банкови сметки по смисъла на Директива 2011/16 (наричани по-нататък „новите банкови сметки“) [49].

79. По-конкретно, както ще обясня в раздел i), считам, че съгласно практиката на Съда, когато посредством системата за задължителен автоматичен обмен държава членка разполага или може да разполага с достатъчно информация за активи, държани от тези данъчнозадължени лица в чужбина, за да установи надлежно размера на данъчното задължение, прилагането на удължен давностен срок надхвърля необходимото за постигането на преследваната с него цел. В това отношение, както ще посоча в раздел ii), считам, че Комисията е установила в достатъчна степен, че към датата на изтичане на срока, определен в мотивираното становище през 2017 г., дата, която следва да се вземе

[46] Например нищо не пречи установяването на допълнително данъчно задължение да настъпи няколко десетилетия след включването на съответните активи в имуществото на данъчнозадълженото лице, ако датата на това събитие е тази, на която данъчната администрация е узнала за тяхното съществуване.

[47] Решения X и Passenheim-van Schoot, точки 51 и 52, и от 15 септември 2011 г.1, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, т. 32).

[48] Този въпрос, изтъкнат от Комисията, се потвърждава от испанското правителство.

[49] Понятието „нова сметка“ е определено в приложение I, раздел VIII, точка B, номер 10 от Директива 2014/107 като финансова сметка, открита на или след 1 януари 2016 г.

предвид при разглеждането на настоящия иск[50], испанската данъчна администрация е разполагала или е можела да разполага по силата на Директива 2011/16 с достатъчно информация за новите банкови сметки, държани в чужбина от своите данъчнозадължени лица, за да установи надлежно размера на данъчните задължения.

i) Принципите, произтичащи от съдебната практика

80. Според мен Съдът е установил две допълващи се и относими към настоящия случай направления в съдебната практика.

81. *Първо*, Съдът се е произнесъл по необходимостта от прилагането от държава членка на удължен срок за установяване на допълнително задължение в случай на съмнение за укриване на облагаеми активи, притежавани в друга държава членка, и по въздействието в това отношение на инструментите за обмен на информация в рамките на Съюза[51]. Следва обаче да се отбележи, както ще обясня, че тази съдебна практика е постановена в специфичния контекст на предишната директива 77/799/ЕИО относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане[52], която предхожда разглежданата в настоящото дело директива. По-специално, както ще обясня, тази предишна директива се различава от разглежданата в настоящото дело, тъй като тя не е позволявала на данъчните администрации на държавите членки *автоматично* и *задължително* да получават информация относно данъчнозадължените лица. От друга страна, Съдът се е произнесъл само по прилагането на конкретен *удължен* дванадесетгодишен давностен срок, но не е разгледал въпроса за давностен срок, който има „ефект да не допуска прилагането на погасителната давност“, както в настоящия случай.

82. В съответната практика Съдът е разграничил два случая, като е определил дали удължен давностен срок надхвърля необходимото за постигането на тези цели: първият случай съответства на положение, при което имущество, подлежащо на данъчно облагане, е било укрито, като данъчните органи не са разполагали с никаква улика, която да им позволи да започнат разследване, а вторият се отнася до положение, в което посочените органи разполагат с информация относно това облагаемо имущество[53].

83. В първия случай Съдът само по принцип е признал необходимостта от удължен срок за установяване на допълнително данъчно задължение. По този начин по същество е приел, че при такава хипотеза от гледна точка на Директива 77/799 първата държава членка няма възможност да се обърне към компетентните органи да другата държава членка, които да ѝ изпратят необходимите сведения, за да определи правилно размера на данъка[54]. Всъщност, както Съдът е отбелязал по същество, тази предишна директива не е позволявала на данъчните администрации на държавите членки автоматично и задължително да

[50] Според постоянната съдебна практика наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище. Вж. решение от 28 януари 2020 г., Комисия/Италия (Директива за борбата със забавата на плащане) (C-122/18, EU:C:2020:41, т. 58 и цитираната съдебна практика). Срокът, определен в мотивираното становище от 15 февруари 2017 г., е бил два месеца, считано от получаването му от испанското правителство.

[51] Става въпрос за решение X и Passenheim-van Schoot и решение от 15 септември 2011 г., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), на които се позовават и страните.

[52] Директива на Съвета от 19 декември 1977 г. (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21)

[53] Вж. решение X и Passenheim-van Schoot, точки 62, 63 и 74, и от 15 септември 2011 г., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, т. 33).

[54] Вж. решение X и Passenheim-van Schoot, точки 64 и 65.

получават информация относно данъчнозадължените си лица [55]. Поради това, освен ако съответната държава членка вече не е разполага с улики, които ѝ позволяват да се обърне към други държави членки на основание на взаимопомощта, тя не е била в състояние да получи необходимите сведения, за да определи правилния размер на данъка.

84. При това положение Съдът е признал необходимостта от удължен срок за установяване на допълнително данъчно задължение, тъй като рискът за данъчнозадълженото лице активите и доходите, които са били укрити от данъчните власти на неговата държава членка по пребиваване, да бъдат разкрити, е по-малък в случай на активи и доходи с произход от друга държава членка, отколкото в случай на национални активи и доходи [56].

85. Що се отнася до втория случай, Съдът е постановил, че когато данъчните органи на държава членка разполагат с улики, които им позволяват да се обърнат към компетентните органи на други държави членки на основание на взаимопомощта съгласно Директива 77/799, за да могат последните органи да им съобщят сведенията, необходими за установяване на точния размер на данъка, в първата държава членка не е основателно да се прилага удължен срок за установяване на допълнително данъчно задължение, който няма за цел по-специално да позволи на нейните данъчните власти надлежно да прибягнат до механизмите за взаимопомощ и който срок започва да тече, когато съответното подлежащо на данъчно облагане имущество се намира в друга държава членка [57].

86. *Второ*, в това отношение от другото направление на съдебната практика следва, че когато механизмите на взаимопомощ, които съществуват между органите на държавите членки, са достатъчни, за да позволят на държава членка да извърши необходимия контрол, държавите членки не могат да обосноват ограничаването на гарантираните от Договора основни свободи с евентуалните трудности при събиране на необходимата информация или с възможните пропуски при осъществяването на сътрудничеството между техните данъчни администрации, дори на практика механизмите за сътрудничество да не действат винаги по ефективен и задоволителен начин [58]. С други думи, ако механизмите на взаимопомощ, които съществуват между властите на държавите членки, са достатъчни, за да позволят на държава членка да извърши необходимия контрол, тази държава членка трябва да приеме, че може да упражни контрол по-трудно, отколкото на своя собствена територия [59].

87. Според мен от това следва, че ако инструментът за сътрудничество не действа по задоволителен начин, поради което държава членка не получава исканата информация, тя следва да установи връзка с другата държава членка за разрешаване на проблема и евентуално да съобщи за проблема на Комисията [60]. Държава членка обаче не може да прилага удължен давностен срок, за да компенсира факта, че исканата информация не ѝ е предоставена.

[55] Вж. в този смисъл решение X и Passenheim-van Schoot, точки 64 и 65.

[56] Вж. решение X и Passenheim-van Schoot, точки 72 и 73.

[57] Вж. решения X и Passenheim-van Schoot, точки 74 и 75, и от 15 септември 2011 г., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, т. 35 и 36).

[58] Вж. по-специално решения от 28 януари 1992 г., Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, т. 18), от 14 септември 2006 г., Centro di Musicologia Walter Stauffer (C 386/04, EU:C:2006:568, т. 50), и от 23 януари 2014 г., Комисия/Белгия (C 296/12, EU:C:2014:24, т. 43).

[59] Вж. в този смисъл и заключението на генералния адвокат Kokott по дело Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, т. 54 и 55).

[60] Като последна мярка ѝ остава възможността да образува производство за установяване на неизпълнение на задължения съгласно член 259 ДФЕС. Вж. в този смисъл решения от 27 април 2017 г., A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, т. 46), и от 6 февруари 2018 г., Altun и др. (C-359/16, EU:C:2018:63, т. 45).

88. От цитираната по-горе съдебна практика следва, че дори испанската данъчна администрация да е в състояние да получи необходимата информация посредством задължителния автоматичен обмен, с цел да определи правилния размер на данъка, тази администрация не може да обоснове ограничаването на гарантираните от Договора основни свободи, като изтъкне евентуални трудности при събиране на необходимата информация или възможни пропуски при осъществяването на сътрудничеството между съответните данъчни администрации и в тази връзка да въведе удължен давностен срок.

89. Според мен направеното от Съда разграничение е обосновано. Всъщност, когато за данъчната администрация единственият източник на информация относно облагаемите активи е самото данъчнозадължено лице, откриването от тази държава членка на укритите активи е по-трудно, отколкото когато съответната данъчна администрация разполага с тази информация посредством режима за обмен на информация, което обосновава прилагането на удължен давностен срок.

90. От гореизложеното следва, че необходимостта от спорния давностен срок по настоящото дело зависи, първо, от въпроса дали задължителният автоматичен обмен съгласно Директива 2011/16 е достатъчен, за да позволи на испанската данъчна администрация да извърши необходимия контрол с оглед на определяне на правилния размер на данъка. Ако случаят е такъв, испанската данъчна администрация, обратно на твърдяното от нея, не може да се позове на евентуални трудности, за да приложи удължен давностен срок.

ii) Достатъчен ли е задължителният автоматичен обмен съгласно Директива 2011/16, за да позволи на испанската данъчна администрация да извърши необходимия контрол?

91. Мненията на страните по този въпрос се различават. Комисията счита, че Директива 2011/16 позволява на испанската данъчна администрация да получи необходимата информация, за да извърши надлежен данъчен контрол върху обхванатите от формуляр 720 активи, докато испанското правителство оспорва това.

92. Според мен трябва да се разграничат три случая.

93. Първо, става въпрос за информация относно обхванатите от формуляр 720 банкови сметки. В този случай член 8а, параграф 3, буква а) от Директива 2011/16 във връзка с приложения I и II, към които тази разпоредба препраща, налага на държавите членки, както с основание посочва Комисията, автоматичен обмен на информация относно финансовите сметки[61], за да могат държавите членки да извършат необходимия контрол и да установят правилния размер на данъка в трансгранични случаи[62]. Тази информация трябва да бъде обявена от финансовите институции на всяка държава членка на нейния компетентен орган, който да я изпрати на останалите държави членки.

94. Испанското правителство е изтъкнало два довода, с които да докаже защо тази разпоредба въпреки това не позволява на данъчната администрация да разполага със съответната информация.

[61] За конкретната информация вж. точка 51 от настоящото заключение

[62] Вж. в този смисъл съображения 1, 2 и 10 от Директива 2011/16.

95. В това отношение следва да се отхвърли доводът, изведен от принципа на „наличната информация“. Налага се изводът, че информацията относно финансовите сметки не е обвързана с условието за наличност на изискваната информация [63]. По-нататък, що се отнася до довода относно съществуващите сметки, имам сериозни съмнения относно факта, че това на практика предполага, че държавите членки не получават съответната информация. Комисията обаче не е предоставила нито един довод в подкрепа на обратното и поради това считам, че тя не е предоставила изискваните от съдебната практика [64] доказателства, които позволяват да се провери наличието на неизпълнение на задължение в това отношение [65].

96. Ето защо считам, че Комисията е установила в достатъчна степен, че испанската данъчна администрация разполага с необходимата информация само по отношение на новите банкови сметки. От това следва, че прилагането на спорния давностен срок надхвърля необходимото по отношение на тази категория активи [66].

97. По-нататък, колкото до продължителността на спорния давностен срок, тя не ми изглежда непропорционална.

98. Всъщност припомням, че досега единствено в решение X и Passenheim-van Schoot Съдът се е произнесъл по конкретната пропорционалност на разглеждания в това дело давностен срок, удължен с дванадесет години, който Съдът е приел за пропорционален [67].

99. В настоящото дело Съдът следва да се произнесе по въпроса дали и в случай на укрити в чужбина активи, за които няма налична информация, държава членка може да извърши корекция на данъка, независимо от датата на придобиване на съответните активи и следователно без ограничение във времето в това отношение. Мисля, че случаят е такъв. Всъщност посочвам, от една страна, че доводите, които съдът е изтъкнал в решение X и Passenheim-van Schoot, като е приел наличието на необходимост държавите членки да прилагат удължен давностен срок [68], се прилагат и към настоящия случай. От друга страна, с оглед на степента на хармонизация, постигната досега в областта на данъчното облагане, която е много ограничена, и с оглед на необходимостта държавите членки да

[63] Вж. съображение 10 от Директива 2011/16. Относно двата довода на испанското правителство вж. точка 69 от настоящото заключение.

[64] Вж. точка 71 от настоящото заключение.

[65] Посочвам, че доводът на испанското правителство относно съществуващите сметки е представен в писмената му дуплика под формата на препращане към отговора на това правителство, което то е дало на мотивираното становище на Комисията. Макар да не е имала възможност да отговори на писмената дуплика, тъй като тя слага край на писмената фаза на производството пред Съда, Комисията все пак се е запознала с този довод на испанското правителство и следователно е имала възможност да му отговори.

[66] По-конкретно, непропорционалният характер на спорния давностен срок се проявява, когато испанската данъчна администрация *не получи* информация от другите държави членки за новите финансови сметки на своите данъчнозадължени лица в съответствие с посочените по-горе разпоредби, при условие че тази информация е трябвало да бъде предоставена. Поради това в такива случаи прилагането на принципа „actio nata“ предполага, че четиригодишният срок за установяване на допълнително данъчно задължение не започва да тече, докато съгласно цитираната по-горе съдебна практика държавите членки не могат да обосноват ограничаването на гарантираните от Договора основни свободи с евентуалните трудности при събиране на необходимата информация или с възможните пропуски при осъществяването на сътрудничеството между данъчните администрации на държавите членки. Обратно, ако информацията е *ефективно предоставена*, например преди изтичането на срока за подаване на формуляр 720, в такъв случай ефектът от правилото за „actio nata“ няма да доведе до реално увеличаване на давностния срок спрямо срока, приложим към вътрешните положения.

[67] Това са правата и договорите за застраховка „Живот“ по член 8, параграф 1, буква в) от Директивата и недвижимите имоти по член 8, параграф 1, буква д) от Директивата.

[68] Вж. в това отношение точки 83, 84 и 89 от настоящото заключение.

противодействат на данъчните измами, която Съдът също е признал, считам, че държавите членки разполагат с широка свобода на преценка в тази област, включително такава за прилагане на разглежданото правило [69].

100. *Второ*, категорията на обхванатите от формуляр 720 активи, които са предмет на автоматичен обмен съгласно член 8, параграф 1 от Директива 2011/16 [70]. По отношение на тази категория активи испанското правителство има право, когато твърди, че автоматичният обмен е обвързан с принципа на „наличната информация“ [71]. По същество този принцип предполага, че държавите членки са длъжни само да споделят информацията, налична в техните национални данъчни бази данни. Не се изисква никакво събиране на данни, освен извършеното от данъчните администрации за вътрешни данъчни цели.

101. Макар да признавам, че автоматичният обмен относно тази категория активи по принцип може да бъде ограничен, имам сериозни съмнения, че такъв на практика е случаят за всички посочени активи, както твърди испанското правителство. Всъщност член 8, параграф 1 от Директива 2011/16 включва пет категории активи, като считам, че е малко вероятно поне по отношение на недвижимото имущество държавите членки да не разполагат с необходимата информация, за да може съответната държава членка да установи правилния размер на данъка [72].

102. При това Комисията не е отговорила на посочените твърдения на испанското правителство и според мен не е предоставила доводи, които да позволят на Съда да ги отхвърли безусловно [73]. Следователно Комисията не е привела необходимите доказателства, че испанската данъчна администрация е в състояние да извърши необходимия контрол по отношение на тази категория имущество. Освен това, поради изложените по-горе в точки 97—99 съображения считам, че по отношение на тази категория имущество спорният давностен срок не надхвърля необходимото.

103. Трето, що се отнася до информацията, която не е обхваната от Директива 2011/16 [74], испанската данъчна администрация не получава системно и автоматично информация относно тази категория активи в съответствие с посочената директива. Поради изложените в точки 97—99 по-горе мотиви считам, че за тази категория активи удълженият давностен срок не надхвърля необходимото.

[69] Отбелязвам, че с оглед на принципа на „actio nata“, когато данъчният орган има доказателства за облагаемо имущество, той трябва да коригира данъчното задължение в срок от четири години. Тъй като този срок е същият като срока, който се прилага при вътрешни положения, не става дума за удължен срок за установяване на допълнително данъчно задължение, който няма за цел по-специално да позволи на данъчните органи на тази държава да прибягнат надлежно до механизмите за взаимопомощ между държавите членки и който започва да тече, щом съответното подлежащо на данъчно облагане имущество се намира в друга държава членка, както съдът е посочил в решение X и Passenheim-van Schoot.

[70] Това са правата и договорите за застраховка „Живот“ по член 8, параграф 1, буква в) от Директивата и недвижимите имоти по член 8, параграф 1, буква д) от Директивата.

[71] Така съгласно член 8, параграф 1 от Директива 2011/16 в рамките на автоматичния обмен компетентният орган на всяка държава членка съобщава на компетентния орган на всяка друга държава членка, „информацията, с която разполага“. В това отношение в член 3, точка 9 от тази директива се уточнява, че наличната информация по смисъла на член 8, параграф 1 от посочената директива е информацията в данъчните регистри на предоставящата я държава членка, която е достъпна в съответствие с процедурите за събиране и обработване на информация в тази държава членка.

[72] Що се отнася до недвижимото имущество, държавите членки обикновено разполагат с регистри с всички относими данни.

[73] Вж. по аналогия решение от 12 юли 2012 г., Комисия/Германия (C-562/10, EU:C:2012:442, т. 53 и 61).

[74] Вж. за тази информация бележки под линия 30 и 40 от настоящото заключение.

104. В заключение считам, че Комисията е доказала непропорционалния характер на давностния срок само по отношение на категорията информация, която се отнася до новите банкови сметки. Следователно предлагам на Съда да уважи първото твърдение за нарушение, доколкото испанското правителство е предвидило спорния давностен срок за тази категория активи.

2) По наличието на необорима презумпция за данъчна измама (първа част)

105. Що се отнася до наличието на необорима презумпция за данъчна измама, считам, че изтъкнатите от Комисията доводи следва да се отхвърлят.

106. Вярно е, че установяването на презумпция за данъчна измама не може да се основава само върху обстоятелството, че положението на данъчнозадълженото лице съдържа трансграничен елемент [75]. Освен това механизъм, който предполага наличието на измамно поведение само защото предвидените в него условия са изпълнени, без на данъчнозадълженото лице да се предостави никаква възможност да обори тази презумпция, по принцип надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели [76].

107. При все това Комисията не е доказала, че в случая става въпрос за необорима презумпция за данъчна измама.

108. Първо, следва да се констатира, че невъзможността за позоваване на давностен срок е ирелевантна по отношение на възможността за оборване на презумпцията за измама [77]. Второ, отвъд въпроса за давността остава да се установи дали данъчнозадълженото лице може все пак да избегне прилагането на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и на член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък и следователно да предотврати включването в данъчната основа на сумите, съответстващи на стойността на имуществото или правата, намиращи се в чужбина, когато тези суми действително са били обложени с данък, но данъчнозадълженото лице не е или вече не е в състояние да докаже, че са били декларирани. В това отношение спорните въпроси между страните се отнасят по същество до обхвата на разглежданата правна уредба както на регулаторно равнище, така и на равнището на прилагането ѝ [78].

109. В това отношение припомням, че що се отнася до прилагането на национална правна уредба, с цел да се докаже неизпълнение на задължения от държава членка, е необходимо да се представят доказателства от особено естество спрямо обичайно вземаните предвид в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения, чийто единствен предмет е съдържанието на национална разпоредба. При тези обстоятелства

[75] Вж. в този смисъл например решения от 11 март 2004 г., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, т. 51), от 5 май 2011 г., Комисия/Португалия (C-267/09, EU:C:2011:273, т. 33-49), и от 7 ноември 2013 г., K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 60).

[76] Вж. в този смисъл решения от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 82), от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10 (EU:C:2012:415, т. 50), от 3 октомври 2013 г., Itelcar, C-282/12 (EU:C:2013:629, т. 37), и от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети държави) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 88).

[77] Всъщност по естеството си възможността за позоваване на давността позволява само да се възпрепятстват евентуалните последици от прилагането на презумпцията, което е различно, доколкото констатацията за измама продължава да е налице. Следователно фактът, че съответните разпоредби не позволяват автоматично избягване на презумпцията за данъчна измама само защото става въпрос за активи, придобити през изтекъл по давност период, сам по себе си не е равносилен на необорима презумпция за данъчна измама.

[78] Поради това в тази връзка Комисията препраща както към текста на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица, така и към конкретните примери за прилагане на тази правна уредба. Вж. точка 43 от настоящото заключение.

неизпълнението може да се установи само с помощта на достатъчно подробно и документирано доказване на практиката, за която националните административни органи или съдилища са упреквани и за която съответната държава членка носи отговорност [79].

110. Колкото до обхвата на разглежданата правна уредба, считам, че испанското правителство, като препраща към различни разпоредби относно доказателствената тежест, както и към съдебно решение в тази връзка, убедително е обяснило че доказателствената тежест е на данъчната администрация, така че ако данъчнозадълженото лице не съхранява документите, доказващи данъчното деклариране на доходите, с които са придобити активите, от това не следва автоматично, че то притежава неоправдани имуществени приходи по смисъла на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица [80]. Комисията не е представила доказателства, позволяващи да се отхвърли това твърдение. По-конкретно текстът на тази разпоредба сам по себе си не противоречи на възприетото от испанското правителство тълкуване. По-нататък, що се отнася до практиката на данъчната администрация, налага се изводът, че посочването от Комисията на „примери за конкретно прилагане“ без допълнителни обяснения не отговаря на критерия за достатъчно подробно и документирано доказване на оспорваната практика.

111. От това следва, че Комисията не е представила необходимите доказателства, за да установи наличието на необорима презумпция за данъчна измама.

112. В заключение, предлагам на Съда да уважи частично първото твърдение за нарушение, тъй като, доколкото в случай на неизпълнение или на ненавременно изпълнение на задължението за предоставяне на информация относно новите банкови сметки данъчната администрация може да коригира данъчното задължение, което произтича от тях, независимо от датата на придобиване на съответните активи, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП.

2. По пропорционалната глобата в размер на 150 % (второ твърдение за нарушение)

113. С второто си твърдение за нарушение Комисията твърди, че „[автоматичното налагане на] пропорционална глоба в размер от 150 % в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за имуществото и правата в чужбина или на несвоевременно подаване на формуляр 720“ представлява непропорционално ограничение.

а) Приложимо законодателство

114. Това твърдение за нарушение се отнася до двете допълнителни разпоредби на Закон № 7/2012. Тези разпоредби санкционират данъчното нарушение, което произтича от прилагането на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и от подобното правило, съдържащо се в член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък. В това отношение първата допълнителна разпоредба от Закон № 7/2012 предвижда, че прилагането на тези разпоредби „определя данъчното нарушение“, което ще се счита за „много тежко“ и ще се наказва с глоба от 150 %. Глобата се изчислява въз основа на размера на данъка, върху стойността на съответното имущество и права.

[79] Вж. решение от 12 май 2005 г., Комисия/ Белгия (C-287/03, EU:C:2005:282, т. 28).

[80] Отбелязвам, че доводите на испанското правителство препращат само към член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица. Тъй като това са общи принципи, считам, че те се отнасят и до член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък.

б) Доводи на страните

1) Доводи на Комисията

115. Според Комисията пропорционалната глоба в размер на 150 % била непропорционална както поради нейната тежест, така и поради нейния автоматичен и неизменен характер.

116. Що се отнася до тежестта на глобата, размерът от 150 % значително надвишавал процента на прогресивните санкции, които се налагат в случай на подаване на данъчната декларация след крайния срок, като те били 5 %, 10 %, 15 % и 20 % в зависимост от това дали забавата е съответно 3, 6, 12 или повече от 12 месеца[81]. Тези по-ниски проценти трябвало да се сравняват с пропорционалната глоба в размер на 150 %, тъй като и в двата случая ставало въпрос за санкциониране на ненавременното подаване на декларация за облагаемите доходи. При все това по-малките ставки се отнасяли до данъчно деклариране, което е пряко свързано със *задължението за плащане*, докато най-тежката санкция в размер на 150 % била свързана с декларирането на информация посредством формуляр 720, представляващо обикновено *формално задължение* за предоставяне на информация, което по принцип не включва данъчно облагане.

117. Що се отнася до автоматичния и неизменен характер на глобата, Комисията отбелязва, *на първо място*, че глобата в размер на 150 % не можело да бъде променяна по никакъв начин, като този процент се прилага независимо от това какъв е обемът информация, достъпен за националните данъчни органи[82], независимо от датата на придобиване на съответните активи (преди или по време на обхванат от давност срок) и независимо от поведението на данъчнозадълженото лице, който далеч невинаги е нарушило задължението за предоставяне на информация, тъй като може само да го изпълнило със закъснение.

118. Що се отнася до възможността за коригиране, предложена с изтъкнатото от испанското правителство предварително данъчно становище от 6 юни 2017 г., Комисията отбелязва, че съгласно това данъчно становище данъчнозадължено лице, което е изпълнило задължението за деклариране, има възможност да узакони положението си чрез самостоятелно определяне на размера на данъка, извършено след крайния срок за деклариране на данъка върху доходите на физически лица, последвано от плащане на съответния данък. В този случай вместо глобата от 150 % ще бъде наложен допълнителен данък от 20 %. Това данъчно становище обаче не можело да се вземе предвид, тъй като, от една страна, то не е правно обвързващо и нито една разпоредба от Закон № 7/2012, който представлява правната рамка на задължението, уреждащо формуляр 720, не позволявала да се направи изводът, че съществува такава възможност. От една страна, датата на предварителното данъчно становище била по-късна от тази на мотивираното становище, което не позволявало първото да бъде взето предвид. Колкото до практиката на данъчната администрация преди публикуването на това предварително данъчно становище, възможността глобата в размер на 150 % да се замени с допълнителен данък от 20 %, изглежда, не се е прилагала по еднакъв начин от данъчната администрация, а по-скоро според всеки отделен случай. От информацията, с която разполага Комисията, следвало, че

[81] Става въпрос за член 27 от ОДЗ.

[82] Както е обяснено в точки 47—57 от настоящото заключение, в рамките на първото твърдение за нарушение Комисията счита, че държавите членки разполагат с достатъчно средства, за да получат информация за държаните в чужбина имоти и права, която да им позволи да извършват надлежен данъчен контрол в съответствие с Директива 2011/16.

преди публикуването на данъчното становище в някои случаи на несвоевременно подаване на формуляр 720 било възможно глобата в размер на 150 % да бъде наложена на притежателя на имуществото и на правата в чужбина само защото не е бил в състояние да докаже, че надлежно и своевременно е платил данъка върху съответните доходи.

119. *На второ място*, точно както при квалифицирането на намиращите се в чужбина активи като неоправдани имуществени приходи, в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация данъчната администрация не извършвала никакво конкретно разследване, когато притежателят на активите не може да докаже, че те съответстват на декларирани и обложени с данък доходи, което водело до необорима презумпция за данъчна измама.

120. *На трето място* Комисията счита, че е непропорционално глобата в размер на 150 %,данъчното облагане на разглежданите доходи и глобите с фиксиран размер да бъдат налагани едновременно, без да се взема предвид общото данъчно задължение, което произтича от това. По-специално могат да възникнат случаи, в които общото данъчно задължение надвишава стойността на облагаемите имоти и права. Комисията препраща към „случаите, за които е [била информирана]“ и посочва два примера за едновременно налагане на санкциите.

2) Доводи на испанското правителство

121. От своя страна испанското правителство отбелязва като начало, че пропорционалността на санкциите, независимо дали става въпрос за пропорционалната глоба в размер на 150 % или за глобите с фиксиран размер, била от компетентността само на националните юрисдикции, тъй като посочените санкции не са хармонизирани на равнището на Съюза.

122. Това правителство обаче счита, че що се отнася, *на първо място*, до тежестта на глобата, тази в размер на 150 % и изтъкнатите от Комисията по-ниски ставки първо не били сравними. Първата единствено санкционирала поведението на данъчнозадължено лице, което само е изпълнило задължението за предоставяне на информация, *без* да е платило съответния данък, докато целта на вторите била само да се накарат данъчнозадължените лица да спазват определените срокове и държавата да бъде обезщетена за вредата, претърпяна в резултат на забавеното плащане на данъка.

123. По-нататък, обстоятелството, че предварителното данъчно становище от 6 юни 2017 г. е издадено след мотивираното становище не било пречка съдържащото се в него тълкуване да бъде взето предвид. Всъщност, от една страна, данъчните становища само тълкували разпоредбите и не можели да ги изменят или коригират. Следователно от предварителното данъчното становище не произтичала никаква нова разпоредба, а благоприятните за данъчнозадълженото лице последици имали обратно действие до влизането в сила на разпоредбата. Освен това не било правилно да се счита, че възможността за коригиране не е посочена в закона. Всъщност тази възможност и последиците от нея са признати принципно в член 27 и член 179, параграф 3 от Данъчния кодекс. От тези разпоредби, които съответствали на разглежданите в данъчното известие, следвало, че е възможно доброволно осъществяване на корекции след крайния срок, без да бъдат наложени санкции за неплащане, като това не засяга евентуалното налагане на допълнителен данък. Тези разпоредби се прилагали по отношение на всички данъчни декларации, включително по отношение на узаконяването на активите в чужбина, и вече

били в сила при приемането на Закон № 7/2012. Следователно възможността за коригиране съществувала преди публикуването на данъчното становище. От друга страна, що се отнася до твърденията на Комисията относно практиката преди публикуването на данъчното становище, Комисията само изтъквала, че възможността за корекция не се е прилагала по еднакъв начин, без да представи каквото и да е конкретно доказателство в това отношение.

124. Освен това изискванията, произтичащи от предвидения в испанското право принцип на пропорционалност [83], също позволявали на администрацията да променя санкциите, за да гарантира, че те съответстват на данъчните нарушения, за които се налагат.

125. Освен това пропорционалната глоба в размер на 150 % не санкционирала неизпълнението на обикновено задължение за предоставяне на информация, а укриването на доходи и повторното неплащане на дължимия данък, с други думи действия за избягване на данъци. Тъй като тази глоба има за цел санкционирането на поведението на данъчнозадълженото лице, било изключено размерът ѝ да се променя в зависимост от обема информация, която трети лица могат да предоставят на данъчната администрация.

126. *На второ място*, испанското правителство оспорва автоматичния характер на глобата. От една страна, то припомня, че за да бъде приложена тя, трябва да са изпълнени съставните елементи на санкционираното с нея нарушение, като доказателствената тежест в това отношение се пада на администрацията [84]. От друга страна, според това правителство данъчната администрация трябва също да докаже вината на данъчнозадълженото лице съгласно членове 178, 179, и 183, параграф 1 от ОДЗ. Според това правителство в испанската данъчна и административна система санкциите не могат да се налагат автоматично, и по-специално санкция може да бъде наложена само ако вината е доказана с достатъчно доводи и мотиви, като доказателствената тежест пада изцяло и изключително върху администрацията в съответствие с принципа на презумпцията за невинност. След въвеждането на формуляр 720 от всички случаи на несвоевременно подадени декларации само 7,6 % били довели до налагането на данъчна санкция.

127. Поради това било особено важно да бъдат представени конкретни мотиви относно вината и тя да бъде доказана посредством достатъчно ясни и подробни факти, включващи съображенията, които са позволили да се стигне до извода за наличието ѝ. Като пример испанското правителство препраща към съдебно решение [85], с което наложената санкция е отменена, тъй като е било прието, че мотивите относно вината, съдържащи се в решението за налагане на санкцията, не са достатъчни. Това правителство посочва цифрови данни, с които по същество цели да докаже, че налагането на тази глоба винаги е било предмет на преценка: от 781 процедури за контрол само 296 са довели до процедури за налагане на

[83] Испанското правителство отбелязва, че в административното право в областта на санкциите принципът на пропорционалност е уреден общо в член 29 от Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (Закон 40/2015 за правния режим относно публичния сектор), който в параграф 4 гласи, че „[к]огато това е обосновано от изискваното съответствие между налаганата санкция и тежестта на деянието, съставляващо нарушението, както и от конкретните обстоятелства, компетентният орган може да се произнесе, за да наложи по-малката санкция“. В данъчната област принципът на пропорционалност е посочен по-конкретно в следните разпоредби: а) член 3 от ОДЗ, озаглавен „Принципи на организация и прилагане на данъчната система“, който предвижда в параграф 2, че „[п]рилагането на данъчната система се основава на принципите на пропорционалност […]“. и б) член 178 от ОЗД, озаглавен „Принципи на правомощията за налагане на санкции в областта на данъчното облагане“, който във втора алинея предвижда, че [с]е прилагат по-специално принципите на законност, наказуемост, отговорност, пропорционалност и недопускане на конкуренция“.

[84] Вж. в това отношение точка 59—61 от настоящото заключение.

[85] Решение на Tribunal Económico-Administrativo Central (Централен административно-икономически съд, Испания), първи състав от 14 февруари 2019 г. (R. G. 529/2016).

санкции, като от тях 108[86] са довели до налагането на пропорционалната глоба в размер на 150 % от страна на данъчната администрация. Следователно правната уредба не съдържала никаква презумпция за данъчна измама.

128. *На трето място*, за да обоснове пропорционалността на глобата, испанското правителство твърди, от една страна, че тя може да се сравнява само с други глоби, с които се санкционира повторното и системно укриване на имущество, които предвиждат санкции от 100 % до 150 %[87]. Следователно санкцията в размер на 150 % била в границите, предвидени общо в ОДЗ за тежките случаи на неплащане на данъчно задължение. Освен това по принцип в най-тежките случаи, каквито са данъчните престъпления, санкцията можела да достигне 600 % от неплатения размер[88]. От друга страна, нейният размер от 150 % можел да бъде намален в случай на споразумение (30 %) или на бързо плащане (25 %) и следователно размерът ѝ можел да бъде намален до 75,75 %.

129. Освен това било неправилно твърдението на Комисията, че „едновременно“ е налице формално нарушение, състоящо се за неподаване на формуляр 720 и материално нарушение, състоящо се в коригирането на неоправдан имуществен приход. Всъщност, ако данъчната администрация докаже виновното поведение на данъчнозадълженото лице, следва да се приложи хипотезата на материалното нарушение, което съгласно член 180, параграф 1 от Данъчния кодекс поглъща формалното нарушение[89]. Според испанското правителство много тясната връзка между коригирането на неоправдан имуществен приход и неподаването на формуляр 720 означава, че те не могат да се разглеждат отделно, а като едно цяло за целите на нарушението в резултат от комбинацията от инструменти.

в) Преценка

130. Като начало уточнявам, че противно на твърдяното от испанското правителство следва да се констатира, че Съдът е компетентен да преценява твърденията на Комисията за нарушение във връзка с пропорционалността на санкциите[90].

131. В подкрепа на второто си твърдение за нарушение Комисията е изтъкнала различни доводи, за да докаже непропорционалния характер на глобата в размер на 150 %. Въпреки че според мен повечето от тези доводи следва да бъдат отхвърлени (раздел 1), считам, че с оглед на разрешението, което предлагам за първото твърдение на Комисията за нарушение, следва да се приеме доводът, изведен от непропорционалния характер на давностния срок (раздел 2).

[86] Ще отбележа, че е налице съмнение относно броя преписки, в рамките на които санкцията в размер на 150 % е била приложена. Всъщност в писменото си становище испанското правителство веднъж се е позовало на 108 преписки и веднъж на 129 преписки.

[87] Това било предвидено в член 191, параграф 4 от ОДЗ.

[88] Испанското правителство препраща към член 305 от Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (Наказателен кодекс) от 23 ноември 1995 г. (BOE, бр. 281 от 24 ноември 1995 г.).

[89] Тази разпоредба гласи, че „[е]дно и също действие или едно и също бездействие, което трябва да се приложи като критерий за степенуване на нарушение или като обстоятелство, определящо квалификацията на дадено нарушение като тежко или много тежко, не може да бъде санкционирано като самостоятелно нарушение“.

[90] Макар при липса на хармонизация на законодателството на Съюза в областта на санкциите държавите членки да са компетентни да избират санкциите, които считат за подходящи, те все пак са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване по-специално на принципа на пропорционалност. Вж. в този смисъл решение от 12 юли 2001 г., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, т. 67 и цитираната съдебна практика).

1) Изложените от Комисията доводи, различни от довода за непропорционалния характер на давностния срок

132. Доводите, изложени от Комисията по този въпрос, в по-голямата си част са изведени от естеството и обхвата на глобата, които естество и обхват обаче са оспорени от испанското правителство. Поради това, за да се преценят тези доводи [раздел ii)], най-напред следва да се разгледат тези два аспекта [раздел i)].

i) По естеството и обхвата на глобата

133. Първо, противно на твърдяното от Комисията, според мен е явно, че глобата в размер на 150 % не санкционира неизпълнението на обикновено *формално* задължение, а неизпълнението на *материално* задължение. Всъщност, както посочва испанското правителство, без Комисията впрочем да го опровергава това, налагането на тази глоба предполага прилагане на член 39, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите на физическите лица и на правилото, съдържащо се в член 121, параграф 6 от Закона за корпоративния данък, което означава, че данъчнозадълженото лице притежава активи в чужбина, за които не е платило дължимия данък. В това отношение подчертавам, че както е предвидено в текста на първата допълнителна разпоредба от Закон № 7/2012, глобата в размер на 150 % се изчислява въз основа на дължимия данък и следователно е пряко свързана с материалното задължение за плащане на данъка. Освен това неизпълнението на формалното задължение във връзка с формуляр 720 се санкционира посредством други средства, а именно глоби с фиксиран размер, които са предмет на третото твърдение на Комисията за нарушение [91].

134. По-нататък, според мен изтъкнатите от Комисията доводи не позволяват да се отхвърли обяснението на испанското правителство, че за да наложи глобата, данъчната администрация трябва също да докаже вината на данъчнозадълженото лице. По-специално фактът, че в двете допълнителни разпоредби на Закон № 7/2012 не се съдържа изрично правило относно вината, по никакъв начин не означава, че такова правило не се прилага, при условие че, както доказва испанското правителство, то е ясно предвидено в правната уредба. Следователно Комисията не е представила необходимите доказателства, че в случай на неподаване на формуляр 720 глобата се налага автоматично. От това следва също, че Комисията не е доказала, че поведението на данъчнозадълженото лице не се взема предвид за целите на налагането на глобата, нито че става въпрос за необорима презумпция за данъчна измама.

135. Накрая, що се отнася до твърдения неизменен характер на глобата, въпросите, по които спорят страните, се отнасят на първо място до възможността за коригиране на данъка, описана в предварителното данъчно становище от 6 юни 2017 г., и на второ място, до въпроса за кумулирането на санкциите [92].

136. Що се отнася до първия въпрос, ще отбележа, че съгласно текста на първата допълнителна разпоредба от Закон № 7/2012 тя предвижда непроменлива глоба в размер на 150 %. Испанското правителство обаче е обяснило, че независимо от тази разпоредба, в член 27 и член 179, параграф 3 от Данъчния кодекс е предвидена принципната възможност за самостоятелно изчисляване на данъка, която се прилагала и по отношение на формуляр

[91] Вж. в това отношение точки 144 и 145 от настоящото заключение.

[92] За разлика от това не се оспорва фактът, че не се взема предвид информацията, с която разполага администрацията.

720 от влизането му в сила нататък. С оглед на тези разпоредби, които са правно обвързващи, фактът, че данъчното становище влиза в сила след определения в мотивираното становище срок, не ми се струва релевантен [93]. Според мен Комисията не е представила други доказателства, позволяващи да се отхвърли това обяснение. По-конкретно фактът, че съгласно предоставената от Комисията информация „в някои случаи било възможно“ глобата в размер на 150 % да бъде наложена на притежателя на имуществото и правата в чужбина само защото не е бил в състояние да докаже, че надлежно и своевременно е платил данъка върху съответните доходи, не е достатъчен като доказателство, което се изисква съгласно цитираната по-горе съдебна практика [94].

137. Колкото до въпроса за кумулирането на санкциите, отново считам, че Комисията не е представила доказателства, които позволяват да се оборят обясненията на испанското правителство, че съгласно член 108 от Данъчния кодекс материалното наказание поглъща формалното наказание.

ii) По пропорционалността на глобата

138. От това уточнение на обхвата и естеството на глобата следва, че Комисията не е доказала, че глобата в размер на 150 % се прилага автоматично и неизменно. При все това продължават да съществуват положения, при които глобата в размер на 150 % се налага, поради това че данъчнозадълженото лице е извършило нарушение, като е укрило активи. Глоба с такъв размер обаче не ми се струва непропорционална.

139. Всъщност, от една страна, щом като глобата в размер на 150 % се налага, за да се санкционира системното укриване на активи, тя не може да се сравнява с изтъкнатите от Комисията по-ниски ставки, които се прилагат при закъсняло плащане. Обратно, подобно на испанското правителство считам, че е по-подходящо глобата в размер на 150 % да се сравнява с глобите, предвидени в разпоредбите на испанското право, с които се санкционира повторното и системно укриване на активи при вътрешни положения, които според това правителство предвиждат глоби до 150 %. Тъй като Комисията не е представила нито един довод, позволяващ да се обори това сравнение, тя не е доказала, че санкцията, наложена в случай на укрити в чужбина активи, е по-тежка от прилаганата при вътрешни положения.

140. От друга страна, останалите доводи на Комисията не ми се струват убедителни. По-специално фактът, че информацията, с която разполага данъчната администрация, не се взема предвид при налагането на глобата в размер на 150 %, сам по себе си не ми се струва непропорционален. Всъщност глобата санкционира поведението на данъчнозадълженото лице, а именно системното укриване на активи и в това отношение, както е обяснено по-горе, тя се изчислява въз основа само на размера на дължимия данък. В същия смисъл фактът, че глобата се налага едновременно със събирането на данъка, също не ми се струва непропорционален, тъй като това са две суми от различно естество. Единствено глобата представлява санкция и се изчислява по-специално въз основа на размера на дължимия данък.

[93] Както е обяснено в бележка под линия 51 от настоящото заключение наличието на неизпълнение на задължения от държава членка трябва да се преценява с оглед на положението към момента на изтичането на срока, предоставен с мотивираното становище. Ще уточня, че доколкото разбирам, не става въпрос за възможност, която произтича от правото на преценка на администрацията.

[94] Вж. съдебната практика, цитирана в точки 71 и 109 от настоящото заключение.

2) Доводът, изведен от пълната липса на погасителна давност

141. Единият от доводите на Комисията, който цели да се докаже, че глобата има автоматичен характер, е изведен от факта, че тя се налага еднакво по отношение на всички недекларирани имоти и права, независимо от датата на придобиване на активите. Доколкото разбирам, този довод произтича от довода на Комисията, изложен в първото твърдение за нарушение, тъй като, доколкото тя счита, че събирането на данъка е непропорционално заради пълната липса на възможност за позоваване на давността, глобата, която се налага за санкциониране на неплащането на данъка, също се явява непропорционална.

142. Споделям становището на Комисията по този конкретен въпрос. Ето защо, доколкото считам за непропорционално обстоятелството, че в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за новите банкови сметки данъчната администрация може да коригира данъчното задължение, което произтича от тях, независимо от датата на придобиване на съответните активи, считам също така, че прилагането на глобата в този случай е непропорционално.

143. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да уважи частично второто твърдение за нарушение, тъй като, налагайки пропорционална глоба в размер на 150 % в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за новите банкови сметки, независимо от датата на придобиване на съответните активи, Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП.

3. По глобите с фиксиран размер (трето твърдение за нарушение)

144. В рамките на третото си твърдение за нарушение Комисията твърди, че „в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за имуществото и правата в чужбина или на ненавременно подаване на формуляр 720 налагането на глоби с фиксиран размер, по-тежки от предвидените съгласно общия санкционен режим за подобни нарушения“, представлява непропорционално ограничение.

а) Приложимо законодателство

145. Това твърдение за нарушение се отнася до глобите с фиксиран размер, предвидени в осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ. Тази разпоредба предвижда режим за нарушения и санкции, свързани с неподаването на формуляр 720. Съгласно тази разпоредба несвоевременното предоставяне на предвидената във формуляр 720 информация и включването на непълна, неточна или невярна информация се считат за „много тежки“ данъчни нарушения. Предвидените санкции, първо, в случай на деклариране на непълна, неточна или невярна информация и второ, в случай, че определена информация въобще не е предоставена, са по-тежки отколкото в третата хипотеза на несвоевременно предоставяне. Поради това за първите две категории се налага глоба с фиксиран размер от 5 000 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до една и съща сметка, един и същ недвижим имот и т.н., като минималният размер на глобата е 10 000 EUR. В случай на несвоевременно деклариране, без преди това данъчната администрация да е поискала това да бъде направено, се предвижда

глоба в размер на 100 EUR за всяко сведение или съвкупност от сведения, отнасящи се до една и съща сметка, един и същ недвижим имот и т.н., като минималният размер на глобата е 1 500 EUR.

б) Доводи на страните

1) Доводи на Комисията

146. Според Комисията, въпреки че е признато, че притежаването на активи извън националната територия може да изисква налагането на специални глоби поради неизпълнението на задължението за предоставяне на съответната информация, информацията относно притежаваните в чужбина активи, с която разполага данъчната администрация, трябва най-малкото да се взема предвид. Единственият критерий за определяне на размера на глобите с фиксиран размер обаче е броят сведения или съвкупност от сведения относно въпросните активи.

147. Във всички случаи сравнението между вътрешните положения и хипотезите на налагане на глобите с фиксиран размер в съответствие с разпоредбите относно формуляр 720 показвало непропорционалния характер на посочените глоби. От това сравнение било видно, че специфичните за формуляр 720 глоби с фиксиран размер са 15, 50 или 66 пъти по-високи от налаганите при вътрешни положения.

148. Комисията отбелязва по-специално, че данъчното задължение за подаване на формуляр 720 има информативен характер и трябва да бъде квалифицирано като формално задължение, тъй като подаването му не позволява нито да се определи, нито да се погаси каквото и да е данъчно задължение, което дава основание да се заключи, че този формуляр не нанася пряка икономическа вреда на данъчната администрация. Това задължение било също така задължение от общ характер (което не произтича от индивидуално искане), което се отнася до данъчнозадълженото лице, което е длъжно да подаде формуляра (а не до трето лице). За да се определи успоредният режим на санкции, прилагани при вътрешни положения [95], следвало да се вземат предвид следните четири случая.

i) Неподаване на декларацията

149. За да може налаганите санкции в случай на неизпълнение на това задължение да се сравнят с тези, които биха били наложени за подобно нарушение на национално равнище, следвало да се вземе предвид поведението, посочено в член 198, параграф 1, трета алинея от ОДЗ. Съгласно тази разпоредба неподаването на данъчна декларация в определения срок се квалифицирало като леко нарушение и се наказвало с глоба от 200 EUR. Формуляр 720 (осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ) предвиждал в такъв случай глоба от 5 000 EUR за всяко сведение, като минималната глоба била 10 000 EUR, а този размер бил 50 пъти по-висок от предвидения за нарушението по член 198, параграф 1 от ОДЗ.

[95] Според Комисията, тъй като испанското право не предвижда предоставяне на информация относно имотите и правата, намиращи се в Испания, непропорционалният характер на мярката не може да се прецени само като се определи каква би била наложената глоба, ако в съответствие с правната уредба относно подаването на формуляр 720 не е бил въведен специален успореден режим на санкции.

ii) Подаване на декларацията след крайния срок, данъчните органи предварително да са поискали това

150. Когато формуляр 720 е подаден след изтичането на определения в закона срок, но преди данъчната администрация да изиска от данъчнозадълженото лице да го направи, това било спонтанно, но несвоевременно подаване на декларацията. В този случай данъчната администрация също не претърпявала никаква пряка икономическа вреда. Сходното нарушение на национално равнище било определено в член 198, параграф 2 от ОДЗ. Съгласно посочената разпоредба, ако декларацията е подадена след крайния срок без предварително искане на данъчната администрация, санкцията и минималните и максимални размери били равни на половината от предвидените в член 198, параграф 1 от ОДЗ, а именно глоба с фиксиран размер от 100 EUR. Тъй като осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ предвижда глоба от 100 EUR за всяко сведение, като минималният размер е 1 500 EUR, минималният размер бил 15 пъти по-висок от този на санкцията, предвидена в 198, параграф 2 от ОДЗ.

iii) Подаване на декларация, съдържаща непълна, неточна или невярна информация, но поправена доброволно след крайния срок за подаване, без за целта да е отправено предварително искане от данъчните органи

151. Този случай се отнася до декларация, която е подадена в предвидения срок, но която е непълна, неточна или съдържа невярна информация. При все това в този случай данъчнозадълженото лице поправя тази информация (спонтанно, но ненавременно коригиране), преди данъчната администрация да го поиска. Член 198, параграф 2 от ОДЗ се прилага по аналогия и към настоящия случай, тъй като този случай може да се приравни на хипотезата на подаване на вярна декларация след крайния срок. Тогава глобата е с фиксиран размер от 100 EUR. По същия начин при подаване на формуляр 720 при тези обстоятелства осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ предвижда глоба от 100 EUR за всяко сведение, като минималната глоба е 1 500 EUR и следователно размерът на тази санкция е 15 пъти по-висок от този на санкцията по член 198, параграф 2 от ОДЗ.

iv) Подаване на формуляр 720, включващ непълна, неточна или невярна информация

152. Що се отнася до декларация, подадена в срок, но съдържаща непълна, неточна или невярна информация, без данъчнозадълженото лице да я е поправило, сходното нарушение на национално равнище било предвиденото в член 199, параграф 1 от ОДЗ. Тази разпоредба квалифицирала подаването на декларация с непълна, неточна или невярна информация като нарушение и предвидената в този член глоба била с фиксиран размер от 150 EUR. Съгласно правилата, които уреждат формуляр 720, глобата възлиза на 5 000 EUR за всяко сведение, като минималният размер е 10 000 EUR, и следователно размерът на тази санкция бил най-малкото 66,66 пъти по-висок от този на санкцията, налагана съгласно член 199, параграф 2 от ОДЗ.

2) Доводи на испанското правителство

153. Испанското правителство твърди от своя страна, че санкциите, използвани от Комисията за целите на направеното от нея сравнение, не са подходящи, тъй като случаите не са сравними. В това отношение то подчертава три основни характеристики на

нарушението, произтичащи от неизпълнението на свързаните с формуляр 720 задължения. На първо място, формуляр 720 представлявал данъчна декларация с информативен характер. По нататък, той съответствал на декларация, съдържаща парични данни. Накрая, този формуляр се отнасял до декларация, подадена от данъчнозадълженото лице, за което се отнася въпросната информация.

154. Най-подходящото сравнение било с декларацията за сделки между свързани лица, доколкото посочените по-горе три характеристики били изпълнени и за двете глоби: ставало въпрос за задължения за предоставяне на информация, те се отнасяли до парични суми и били декларации, подадени от самото данъчнозадължено лице, а не от трето лице.

155. Що се отнася до сделките между свързани лица, това правителство подчертава, че данъчнозадълженото лице трябва да вписва и съхранява определена информация за сделките, които извършва със свързани с него лица или образувания. При неизпълнение на това задължение член 18, параграф 13 от Закона за корпоративния данък предвижда, че е налице данъчно нарушение в случай на непредоставяне на тази информация или на предоставяне на непълна, неточна или невярна информация и на фалшиви документи относно тези свързани сделки. Член 18, параграф 13, точка 1 предвижда санкцията, която се прилага, в случай че не са необходими корекции на стойността, т.е. когато данъчната администрация не е понесла никаква икономическа вреда, тъй като размерът на данъка не е засегнат, а точка 2 от тази разпоредба урежда санкцията, която се прилага, когато стойността трябва да се коригира. Следователно, както правната уредба относно формуляр 720, така и член 18, параграф 13, точка 1 от Закона за корпоративния данък урежда нарушение, свързано със задължението за предоставяне на информация, което не нанася икономическа вреда, от парично естество е и не тежи върху данъчнозадълженото лице, за което се отнася въпросната информация. За този вид нарушения санкциите са глоба с фиксиран размер от 1 000 EUR за всяко сведение и с фиксиран размер от 10 000 EUR за всички сведения, които са непълни, неточни или неверни.

156. Накрая, според испанското правителство обемът информация, с която разполага администрацията, не трябва да се взема предвид, тъй като с глобите с фиксиран размер се санкционира само поведението на данъчнозадълженото лице.

в) Преценка

157. Що се отнася до естеството на глобите с фиксиран размер, ще отбележа, че страните не спорят, че задължението за подаване на формуляр 720 е формално задължение, чието неизпълнение не нанася каквато и да е пряка икономическа вреда на данъчната администрация, и че е под формата на общо задължение, което се отнася пряко до данъчнозадълженото лице.

158. След тези уточнения приемам, че глобите с фиксиран размер са непропорционални поради изтъкнатите от Комисията причини.

159. Всъщност, що се отнася до това дали глобите с фиксиран размер, налагани при неподаване на формуляр 720, трябва да се сравняват с глобите, предвидените в членове 198 и 199 от ОДЗ или с глобите във връзка със сделките между свързани лица, споделям мнението на Комисията. Всъщност сделките между свързани лица са специфични сделки и следователно не са от общ характер. Освен това ще посоча, че в осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ се прави препращане към

членове 198 и 199 от ОДЗ, тъй като тя предвижда, че глобите с фиксиран размер не се кумулират с предвидените в тези две разпоредби. Това препращане ме навежда на мисълта, че при липсата на специални санкции, предвидени в осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ, биха се прилагали санкциите, предвидени в членове 198 и 199 от ОДЗ.

160. В това отношение ще отбележа, както посочва Комисията в точки 147—152 от настоящото заключение, чиито твърдения не се оспорват от испанското правителство, че санкциите, налагани при неподаване на формуляр 720, са 15, 50 и 66 пъти по-високи от прилаганите при вътрешни положения. Въпреки че държавите членки разполагат със свобода на преценка при определянето на подходящи санкции[96], считам, че спорните глоби са толкова високи, че изглеждат непропорционални, без в случая да е необходимо да се прави разграничение между различните категории активи. Поради това, тъй като е явно, че глобите, налагани за категорията на новите банкови сметки, са непропорционални, защото испанската данъчна администрация вече разполага с такава информация[97], считам, че с оглед на твърде високите глоби и на факта, че те санкционират само неизпълнението на формално задължение, същото заключение трябва да се направи и по отношение на останалите категории активи.

161. Накрая ще посоча, че не може да се направи обратният извод въз основа на факта, че според предоставената от испанското правителство информация тези глоби могат да бъдат намалени в съответствие с принципа на пропорционалност. Налага се изводът, че една възможност, свързана с правото на преценка на администрацията, не е достатъчна за премахване на неизпълнението на задължения, което произтича от осемнадесета допълнителна разпоредба, параграф 2 от ОДЗ[98].

162. С оглед на изложеното по-горе третото основание следва да бъде уважено изцяло.

Е. По съдебните разноски

163. Съгласно член 138, параграф 3 от Процедурния правилник на Съда, когато всички страни са загубили по едно или няколко основания, всяка от тях понася направените от нея съдебни разноски, освен ако предвид всички обстоятелства по делото Съдът не счете, че е оправдано една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна.

164. В настоящия случай Комисията е направила искане Кралство Испания да бъде осъдено да заплати съдебните разноски. Тъй като Кралство Испания е загубило делото по третото твърдение за нарушение и частично по първото и второто твърдение за нарушение на Комисията, считам, че Кралство Испания следва да бъде осъдено да заплати половината от направените от Комисията съдебни разноски.

[96] Вж. в този смисъл решение от 12 юли 2001 г., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, т. 67 и цитираната съдебна практика).

[97] Вж. моя извод по първото твърдение за нарушение. Уточнявам, че за разлика от пропорционалната глоба в размер на 150 %, с глобите с фиксиран размер се санкционира пряко непредоставянето на изискваната с формуляр 720 информация. Следователно фактът, че тази информация не се взема предвид, ми се струва непропорционален.

[98] Решение от 2 август 1993 г., Комисия/Франция (C-276/91, EU:C:1993:336, т. 25 и цитираната съдебна практика).

V. Заключение

165. С оглед на всички изложени съображения предлагам на Съда да се произнесе, както следва:

„1) Кралство Испания не е изпълнило задълженията си по членове 21 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС, 56 ДФЕС и 63 ДФЕС и по членове 28, 31, 36 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство:

– като приема, че неизпълнението на задължението за предоставяне на информация относно новите банкови сметки в чужбина или несвоевременното подаване на формуляр 720 във връзка с посочените сметки води до квалифицирането на тези активи като неоправдани имуществени приходи независимо от датата на придобиване на съответните активи,

– като налага пропорционална глоба в размер на 150 % в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за новите банкови сметки в чужбина или на несвоевременно подаване на формуляр 720 във връзка с тези сметки независимо от датата на придобиване на тези активи,

– като в случай на неизпълнение на задължението за предоставяне на информация за имуществото и правата в чужбина или на несвоевременно подаване на формуляр 720 налага глоби с фиксиран размер, по-тежки от предвидените съгласно общия санкционен режим за подобни нарушения.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Кралство Испания понася половината от направените от Европейската комисията съдебни разноски“.