



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. ledna 2022*

„Nesplnění povinnosti státem – Článek 258 SFEU – Volný pohyb kapitálu –
Informační povinnost týkající se majetku a práv držených v jiných členských státech Evropské
unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP) – Nesplnění této povinnosti –
Promlčení – Sankce“

Ve věci C-788/19,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne
23. října 2019,

Evropská komise, původně zastoupená C. Perrin, N. Gossement a M. Jáuregui Gómez, jako
zmocněnkyněmi, dále C. Perrin a N. Gossement, jako zmocněnkyněmi,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému L. Aguilera Ruizem a S. Jiménez Garcíou, jako
zmocněnci,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení L. Bay Larsen, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci předsedy prvního
senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. července 2021,

vydává tento

* Jednací jazyk: španělština.

Rozsudek

1 Evropská komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že:

- Španělské království tím, že stanovilo, že důsledkem nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí, nebo pozdního předložení „formuláře 720“, je kvalifikace tohoto majetku jako „neodůvodněných kapitálových zisků“, aniž by bylo možné uplatnit promlčení;
- automaticky stanovilo uložení poměrné pokuty ve výši 150 % v případě nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí, nebo pozdního předložení „formuláře 720“, a
- stanovilo vyšší paušální pokuty v případě nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí nebo pozdního předložení „formuláře 720“, než jsou sankce stanovené v obecném režimu sankcí pro podobná porušení,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 21, 45, 49, 56 a 63 SFEU, jakož i z článků 28, 31, 36 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

2 Osmnácté doplňující ustanovení k Ley 58/2003 General Tributaria (zákon 58/2003, kterým se stanoví obecný daňový zákon) ze dne 17. prosince 2003, ve znění zákona 7/2012 (dále jen „obecný daňový zákon“) zní:

„1. V souladu s články 29 a 93 tohoto zákona jsou osoby povinné k dani povinny poskytovat daňovým orgánům za podmínek stanovených nařízením tyto informace:

- a) informace týkající se účtů v zahraničí, zřízených u institucí, které vykonávají bankovní nebo úvěrové činnosti, jejichž majitelem či beneficentem jsou dotčené osoby nebo k nimž mají v jakékoli formě oprávnění nebo dispoziční právo.
- b) informace týkající se cenných papírů, majetku, podílů nebo práv na základním kapitálu, vlastních zdrojů nebo majetku jakéhokoli druhu subjektu nebo týkajících se převodu vlastních zdrojů na třetí osoby, jejichž jsou dotčené osoby majitelé a které jsou uloženy nebo se nacházejí v zahraničí, jakož i informace týkající se životního pojištění nebo pojištění pro případ invalidity, jehož jsou pojištěnci, a životních nebo časově omezených důchodů, jejichž jsou příjemci v návaznosti na převod kapitálu v hotovosti nebo dále informace týkající se movitého nebo nemovitého majetku pořízeného od subjektů usazených v zahraničí.
- c) Informace týkající se nemovitého majetku a práv k nemovitému majetku nacházejícímu se v zahraničí, jehož jsou vlastníky.

[...]

2. Režim deliktů a sankcí

Daňovým deliktem je nepředložení informačních přiznání stanovených v tomto doplňujícím ustanovení ve stanovené lhůtě nebo uvedení neúplných, nepřesných nebo nepravdivých informací v těchto přiznáních

Daňovým deliktem je rovněž předložení uvedených přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je vyžadováno předložení těmito prostředky.

Výše uvedené delikty jsou velmi závažné a lze je potrestat v souladu s těmito pravidly:

- a) nesplnění povinnosti oznámit v přiznání účty u úvěrových institucí v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se stejného účtu, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem, s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téhož účtu, s tím, že minimální pokuta je 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty, bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je vyžadováno předložení těmito prostředky.

- b) nesplnění povinnosti oznámit v přiznání cenné papíry, majetek, podíly, práva, pojištění a renty uložené, spravované nebo získané v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se každé položky majetku jednotlivě podle dané kategorie, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem, s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se každé položky majetku jednotlivě podle dané kategorie s tím, že minimální pokuta je stanovena na 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty, bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je vyžadováno předložení těmito prostředky.

- c) nesplnění povinnosti oznámit v přiznání nemovitosti a práva k nemovitostem v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téže nemovitosti nebo téhož práva k nemovitosti, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem, s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téže nemovitosti nebo téhož práva k nemovitosti s tím, že minimální pokuta je stanovena na 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty, bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je vyžadováno předložení těmito prostředky.

Delikty a sankce, které jsou upraveny tímto doplňujícím ustanovením, se nekumulují s delikty a sankcemi stanovenými v článcích 198 a 199 tohoto zákona.

3. Zákony upravující každou daň mohou stanovit zvláštní důsledky v případě nesplnění informační povinnosti stanovené v tomto doplňujícím ustanovení.“

- 3 Článek 39 Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (zákon 35/2006, o dani z příjmů fyzických osob a o dílčí změně zákonů o korporační dani, dani z příjmů nerezidentů a o dani z majetku) ze dne 28. listopadu 2006, ve znění zákona 7/2012 (dále jen „zákon o dani z příjmu fyzických osob“), nadepsaný „Neodůvodněné kapitálové zisky“, stanoví:

„1. Za neodůvodněné kapitálové zisky se považuje majetek nebo práva, jejichž vlastnictví, přiznání nebo pořízení neodpovídá příjmům nebo kapitálu uvedeným v přiznání daňovým poplatníkem, jakož i uvedení neexistujících dluhů v přiznání k této dani nebo k dani z majetku nebo jejich zapsání do úředních knih nebo rejstříků.

Neodůvodněné kapitálové zisky se zahrnou do obecného daňového základu za daňové období, ve kterém byly zjištěny, ledaže daňový poplatník prokáže, že nabytí vlastnictví k právům nebo majetku v období, které již bylo promlčeno.

2. Vlastnění, přiznání nebo nabytí majetku nebo práv, u nichž nebyla ve stanovené lhůtě splněna informační povinnost uvedená v osmnáctém doplňujícím ustanovení [obecného daňového zákona], se v každém případě považuje za neodůvodněné kapitálové zisky a zahrne se do obecného daňového základu za nejstarší z nepromlčených daňových období, u kterých je stále možná náprava.

Ustanovení tohoto odstavce se však nepoužijí, pokud daňový poplatník prokáže, že majetek nebo práva, která drží, byla nabyta prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů dosažených během daňových období, ve kterých daňový poplatník nepodléhal této dani.“

- 4 Článek 121 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zákon 27/2014 o korporační dani) ze dne 27. listopadu 2014 (dále jen „zákon o korporační dani“), nadepsaný „Nezaúčtovaný nebo nepřiznaný majetek a práva: předpokládané dosažení příjmů“, stanoví:

„1. Má se za to, že majetek držený daňovým poplatníkem a nezaúčtovaný v jeho účetnictví byl získán prostřednictvím nepřiznaných příjmů.

Tato domněnka se použije i v případě částečného zatajení pořizovací hodnoty.

2. Má se za to, že majetek neúčtovaný v účetnictví patří daňovému poplatníkovi, pokud jej má v držení.

3. Má se za to, že výše nepřiznaných příjmů se rovná pořizovací hodnotě majetku nebo práv nezanesených do účetnictví, snížené o výši skutečných dluhů vzniklých při financování tohoto pořízení, které rovněž nejsou zaúčtovány. Čistá částka nesmí být v žádném případě záporná.

Výše pořizovací hodnoty se ověří s ohledem na odpovídající podklady, nebo, není-li to možné, s ohledem na pravidla oceňování stanovená v [obecném daňovém zákoně].

4. Domněnka nepřiznaných příjmů se uplatní v případě, že jsou v účetnictví daňového poplatníka zaúčtovány neexistující dluhy.

5. Výše příjmů stanovená na základě výše uvedených domněnek je spojena s nejstarším z nepromlčených daňových období, ledaže daňový poplatník prokáže, že odpovídá jednomu nebo několika jiným daňovým obdobím.

6. Majetek nebo práva, u nichž nebyla ve stanovené lhůtě splněna informační povinnost uvedená v osmnáctém doplňujícím ustanovení [obecného daňového zákona], se v každém případě považují za nabyté prostřednictvím nepřiznaných příjmů, spojených s nejstarším z nepromlčených daňových období, u kterých je stále možná náprava.

Ustanovení tohoto odstavce se však nepoužijí, pokud daňový poplatník prokáže, že majetek nebo práva, která drží, byla nabyta prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů dosažených během daňových období, ve kterých daňový poplatník nepodléhal této dani.

[...]“

- 5 První doplňující ustanovení k zákonu 7/2012, nadepsané „Režim sankcí v případě neodůvodněných kapitálových zisků a předpokládaného dosažení příjmů“, zní takto:

„Použití ustanovení čl. 39 odst. 2 zákona č. 35/2006 o dani z příjmů fyzických osob a čl. 134 odst. 6 konsolidovaného znění zákona o korporační dani, schváleného legislativním královským nařízením 4/2004 ze dne 5. března 2004, [jehož ustanovení byla následně převzata do čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani] upravuje daňový delikt, který se považuje za velmi závažný a trestá se pokutou ve výši 150 % výše sankce.

Sankce se uplatní z hodnoty celkové částky vyplývající z použití článků uvedených v předcházejícím odstavci. [...]“.

Postup před zahájením soudního řízení

- 6 Výzvou dopisem ze dne 20. listopadu 2015 upozornila Komise španělské orgány na neslučitelnost některých aspektů povinnosti oznámit v přiznání majetek nebo práva nacházející se v zahraničí prostřednictvím „formuláře 720“ s unijním právem. Podle ní jsou důsledky spojené s nesplněním této povinnosti nepřiměřené s ohledem na cíl sledovaný španělskými právními předpisy.
- 7 V návaznosti na odpověď Španělského království ze dne 29. února 2016, v níž tento členský stát zpochybnil existenci jakékoli neslučitelnosti s unijním právem, vydala Komise dne 15. února 2017 odůvodněné stanovisko, v němž setrvala na stanovisku sděleném ve své výzvě dopisem.
- 8 Dopisy ze dne 12. dubna 2017 a 31. května 2019 Španělské království odpovědělo na toto odůvodněné stanovisko. Na základě některých praktických příkladů v podstatě tvrdilo, že dotčené právní předpisy jsou slučitelné s unijním právem.
- 9 Jelikož Komise nebyla přesvědčena argumenty Španělského království, podala dne 23. října 2019 pojednávanou žalobu na základě článku 258 SFEU.

K žalobě

K dotčeným svobodám

- 10 Ve své žalobě má Komise za to, že Španělské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 21, 45, 49, 56 a 63 SFEU, jakož i z článků 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP z důvodu důsledků, které jeho právní předpisy spojují s nesplněním nebo nedostatečným či opožděným splnění povinnosti oznámit v přiznání majetek nebo práva nacházející se v zahraničí prostřednictvím „formuláře 720“.
- 11 Je třeba připomenout, že jestliže se vnitrostátní opatření vztahuje k několika svobodám pohybu zaručenými Smlouvami, Soudní dvůr posuzuje dotčené opatření v zásadě s ohledem pouze na jednu z těchto svobod, ukáže-li se, že ostatní svobody jsou v poměru k ní zcela druhotné a mohou být do ní být zahrnuty [v tomto smyslu viz, pokud jde o opatření vztahující se jak k volnému pohybu kapitálu, tak ke svobodě usazování rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 až 93, jakož i ze dne 28. února 2013, *Beker a Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, body 25 až 31 a, pokud jde o opatření, které se vztahuje jak k volnému pohybu kapitálu, tak k volnému pohybu služeb, rozsudek ze dne 26. května 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, bod 39].
- 12 Podle vnitrostátních právních předpisů dotčených v projednávané věci hrozí španělským rezidentům, kteří nepodají přiznání nebo přiznají nesprávně nebo opožděně majetek a práva, které mají v zahraničí, doměření dlužné daně z částek odpovídajících hodnotě tohoto majetku nebo těchto práv, a to i tehdy, pokud byly nabyty během již promlčeného období, jakož i uložení poměrné pokuty a zvláštních paušálních pokut.
- 13 Takové právní předpisy, které se obecně týkají držení majetku nebo práv v zahraničí ze strany španělských rezidentů, aniž by měly nutně formu nabytí podílů na základním kapitálu subjektů usazených v zahraničí nebo byly odůvodněny hlavně snahou využít v zahraničí finanční služby, spadají do působnosti volného pohybu kapitálu. Přestože mohou rovněž ovlivnit volný pohyb služeb a svobodu usazování, jeví se nicméně tyto svobody jako druhotné ve vztahu k volnému pohybu kapitálu, do kterého mohou být zahrnuty. V každém případě je tomu tak i pokud jde o volný pohyb pracovníků.
- 14 Kromě toho je třeba konstatovat, že Komise nepředkládá dostatečné důkazy, které by Soudnímu dvoru umožnily posoudit, v čem dotčené vnitrostátní právní předpisy ovlivňují volný pohyb občanů Unie nebo volný pohyb pracovníků, zaručené články 21 a 45 SFEU.
- 15 Z výše uvedeného vyplývá, že výtky vznesené Komisí je třeba posuzovat z hlediska volného pohybu kapitálu zaručeného článkem 63 SFEU, jakož i článkem 40 Dohody o EHP, jejichž právní dosah je v zásadě stejný (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 2009, *Komise v. Nizozemsko*, C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33, a ze dne 5. května 2011, *Komise v. Portugalsko*, C-267/09, EU:C:2011:273, bod 51).

K existenci omezení pohybu kapitálu

Argumentace účastníků řízení

- 16 Podle Komise sporná právní úprava, která nemá ekvivalent, pokud jde o majetek nebo práva držené daňovými poplatníky na vnitrostátním území, zavádí omezení volného pohybu kapitálu, neboť odrazuje španělské rezidenty od převedení jejich aktiv do zahraničí. Tvrdí, že jak již Soudní dvůr připustil ve svém rozsudku ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, body 36 až 40), neexistuje objektivní rozdíl v situaci mezi daňovými poplatníky s bydlištěm ve Španělsku podle toho, zda se jejich aktiva nacházejí na španělském území, nebo mimo něj.
- 17 Španělské království se domnívá, že osoby, které zatajily svá aktiva z daňových důvodů, se nemohou dovolávat volného pohybu kapitálu. Kromě toho tvrdí, že na sankce spojené s porušením informační povinnosti nelze nahlížet tak, že zavádějí omezení této svobody, jelikož jsou nezbytné k zajištění účinnosti této povinnosti. V každém případě se podle něj s ohledem na možnosti daňové kontroly osoby povinné k dani, jejichž aktiva se nachází na španělském území, nenacházejí ve stejné situaci jako osoby, jejichž majetek je situován mimo toto území.

Závěry Soudního dvora

- 18 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představují omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU opatření uložená členským státem, která mohou odradit investory z tohoto členského státu od investování v jiných členských státech, zabránit jim tam v investování nebo omezit jejich možnosti investování [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, EU:C:2000:497, bod 18, ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, EU:C:2007:623, bod 19, jakož i ze dne 26. května 2016, NN (L) International C-48/15, EU:C:2016:356, bod 44].
- 19 V projednávaném případě povinnost oznámit v přiznání majetek nebo práva nacházející se v zahraničí prostřednictvím „formuláře 720“ a sankce spojené s nesplněním nebo nedostatečným či opožděným splněním této povinnosti, které nemají ekvivalent, pokud jde o majetek nebo práva nacházející se ve Španělsku, zavádějí rozdílné zacházení mezi španělskými rezidenty podle místa, kde se nacházejí jejich aktiva. Tato povinnost může odradit rezidenty tohoto členského státu od investování v jiných členských státech, bránit jim v tomto investování nebo omezit jejich možnosti tak učinit, a představuje tedy, jak již Soudní dvůr rozhodl, pokud jde o právní předpisy, jejichž cílem je zajistit účinnost daňového dohledu a boj proti daňovým únikům souvisejícím se zatažením aktiv v zahraničí, omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU a článku 40 Dohody o EHP (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, body 36 až 40).
- 20 Okolnost, že se tyto právní předpisy vztahují na osoby povinné k dani, které zatajují svá aktiva z daňových důvodů, nemůže tento závěr zpochybnit. Skutečnost, že cílem právních předpisů je zajistit účinnost daňového dohledu a boj proti daňovým únikům, totiž nemůže bránit konstatování existence omezení pohybu kapitálu. Tyto cíle patří pouze mezi naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit zavedení takového omezení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, body 45 a 46, jakož i ze dne 15. září 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, bod 30).

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

Argumentace účastníků řízení

- 21 V případě, že by sporná právní úprava byla považována za omezení pohybu kapitálu, Komise a Španělské království se shodují na tom, že toto omezení může být odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu a cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Komise nicméně tvrdí, že tato právní úprava překračuje meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné.

Závěry Soudního dvora

- 22 Jak již bylo uvedeno v bodě 20 tohoto rozsudku, nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu a cíl boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem patří k naléhavým důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodnit zavedení omezení svobod pohybu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, body 45 a 46, jakož i ze dne 15. září 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, bod 30).
- 23 Pokud jde o pohyb kapitálu, čl. 65 odst. 1 písm. b) SFEU mimo jiné stanoví, že článkem 63 ES není dotčeno právo členských států přijmout všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování jejich vnitrostátních právních předpisů, zejména v daňové oblasti.
- 24 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je úroveň informací, které mají k dispozici vnitrostátní orgány ohledně aktiv držených jejich daňovými rezidenty v zahraničí, celkově nižší než úroveň informací, které mají k dispozici ohledně aktiv nacházejících se na jejich území, a to i při přihlédnutí k existenci mechanismů výměny informací nebo správní pomoci mezi členskými státy, zdá se, že sporná právní úprava je způsobilá zaručit dosažení sledovaných cílů. Je však třeba ověřit, zda tato právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k jejich dosažení nezbytné.

K přiměřenosti kvalifikace aktiv držených v zahraničí jako „neodůvodněných kapitálových zisků“ bez možnosti promlčení

Argumentace účastníků řízení

- 25 Nesplnění informační povinnosti nebo nesprávné či opožděné předložení „formuláře 720“ má podle Komise nepřiměřené důsledky s ohledem na cíle sledované španělským zákonodárcem, jelikož zakládají nevyvratitelnou domněnku dosažení nepřiznaného příjmu, který se rovná hodnotě dotčeného majetku či práv, což vede ke zdanění odpovídajících částek na straně daňového poplatníka, aniž by se tento poplatník mohl dovolávat pravidel o promlčení nebo se vyhnout zdanění tím, že uvede, že v minulosti uhradil daň z tohoto majetku nebo těchto práv.
- 26 Španělské království zpochybňuje existenci nevyvratitelné domněnky daňového úniku. Tvrdí, že zatajení dotčeného majetku nebo práv a nezaplacení odpovídající daně daňovým poplatníkem musí být prokázány, aby nepřiznání nebo opožděné přiznání tohoto majetku nebo těchto práv prostřednictvím „formuláře 720“ založilo domněnku dosažení nepřiznaného příjmu ze strany daňového poplatníka. Španělské království rovněž popírá neexistenci jakéhokoli pravidla o promlčení. Podle ní španělské právo obsahuje pouze jednu zvláštnost, pokud jde o počátek

běhu promlčecí lhůty, která podle pravidla *actio nata* začíná běžet až ode dne, kdy se daňová správa dozví o existenci majetku nebo práv, u nichž nebyla dodržena informační povinnost nebo byla dodržena neúplně nebo opožděně.

Závěry Soudního dvora

- 27 Podle ustálené judikatury Soudního dvora pouhá okolnost, že daňový poplatník-rezident vlastní majetek nebo práva mimo území členského státu, nemůže založit obecnou domněnku daňového úniku a vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. března 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 51, a ze dne 7. listopadu 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 60).
- 28 Kromě toho ustanovení, které předpokládá existenci podvodného jednání pouze na základě splnění podmínek, které stanoví, aniž by daňovému poplatníkovi poskytlo možnost tuto domněnku vyvrátit, jde v zásadě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle boje proti daňovému úniku a vyhýbání se daňovým povinnostem [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, bod 37 a citovaná judikatura, a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 88].
- 29 Z článku 39 odst. 2 zákona o dani z příjmů fyzických osob a z čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani vyplývá, že daňový poplatník, který nedodržel informační povinnost nebo který tak učinil neúplně nebo opožděně, se může vyhnout tomu, aby byly částky odpovídající hodnotě jeho majetku nebo práv, které nebyly přiznány prostřednictvím „formuláře 720“, zahrnuty do základu daně dlužné za nejstarší nepromlčená zdaňovací období jakožto neodůvodněné kapitálové zisky tím, že předloží důkaz, že tento majetek nebo tato práva byly nabyty prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů dosažených v průběhu daňového období, ve kterém nebyl osobou podléhající dani.
- 30 Španělské království kromě toho tvrdí, aniž by mu Komise efektivně odporovala, že okolnost, že si daňový poplatník nezachoval důkaz o zdanění odvedeném v minulosti z titulu částek, které sloužily k nabytí majetku nebo práv nepřiznaných prostřednictvím „formuláře 720“, automaticky nevede k zahrnutí těchto částek do základu daně dlužné daňovým poplatníkem jakožto neodůvodněných kapitálových zisků. Tento členský stát totiž uvádí, že na základě obecných pravidel přenesení důkazního břemene přísluší ve všech případech daňové správě prokázat, že daňový poplatník nesplnil svou povinnost zaplatit daň.
- 31 Z výše uvedeného zaprvé vyplývá, že domněnka dosažení neodůvodněných kapitálových zisků zavedená španělským zákonodárcem není založena pouze na tom, že daňový poplatník drží v zahraničí majetek nebo práva, neboť její uplatnění je spojeno s tím, že tento poplatník nesplnil nebo splnil opožděně zvláštní oznamovací povinnosti, které pro něj vyplývají ohledně tohoto majetku nebo těchto práv. Zadruhé podle informací poskytnutých Soudnímu dvoru může daňový poplatník vyvrátit tuto domněnku nejen předložením důkazu o tom, že dotčené zboží nebo práva byly nabyty prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů dosažených v průběhu zdaňovacích období, ve kterých nebyl osobou povinnou k dani, ale rovněž, pokud není schopen takový důkaz předložit, s tvrzením, že splnil svou povinnost zaplatit daň z příjmů, které sloužily k nabytí tohoto majetku nebo těchto práv, což pak přísluší ověřit správnímu orgánu.

- 32 Za těchto podmínek se domněnka zavedená španělským zákonodárcem nejeví nepřiměřená ve vztahu k cílům spočívajícím v zajištění účinnosti daňového dohledu a boje proti daňovému úniku a vyhýbání se daňovým povinnostem.
- 33 Skutečnost, že daňový poplatník nemůže tuto domněnku vyvrátit tvrzením, že majetek nebo práva, ohledně kterých nesplnil informační povinnost, nebo ji splnil nedostatečně či opožděně, byly nabyty v průběhu daňového období, na něž se vztahuje promlčení, nemůže tento závěr vyvrátit. Dovolávání se pravidla o promlčení totiž nemůže zpochybnit domněnku daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, ale umožňuje pouze zabránit důsledkům, které by uplatnění této domněnky vyvolalo.
- 34 Je však třeba ověřit, zda se volba provedená španělským zákonodárcem v oblasti promlčení sama o sobě nejeví jako nepřiměřená s ohledem na sledované cíle.
- 35 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmů fyzických osob a čl. 121 odst. 6 zákona o korporální dani ve skutečnosti umožňují daňové správě provést bez časového omezení doměření daně dlužné z titulu částek odpovídajících hodnotě majetku nebo práv nacházejících se v zahraničí, které nebyly přiznány, nebo byly přiznány neúplně či opožděně, prostřednictvím „formuláře 720“. Totéž platí i za předpokladu, že španělský zákonodárcem na základě pravidla *actio nata* pouze zamýšlel posunout počátek běhu promlčecí lhůty a stanovit ji k datu, ke kterému se daňová správa poprvé dozví o existenci majetku nebo práv držených v zahraničí, jestliže tato volba v praxi vede k tomu, že správní orgán může po neurčitou dobu zdanit příjmy odpovídající hodnotě těchto aktiv, aniž by byly zohledněny příslušná období nebo roky, během kterých byla daň z odpovídajících částek normálně splatná.
- 36 Kromě toho z čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmů fyzických osob a z čl. 121 odst. 6 zákona o korporální dani vyplývá, že nesplnění nebo opožděné splnění informační povinnosti vede k tomu, že do základu daně splatné osobou povinnou k dani jsou zahrnuty částky odpovídající hodnotě nepřihlášeného majetku nebo práv nacházejících se v zahraničí, včetně případu, kdy tento majetek nebo tato práva začala vlastnit v průběhu roku nebo zdaňovacího období, u kterých již ke dni, kdy měla splnit informační povinnost, došlo k promlčení. Naproti tomu daňový poplatník, který splnil tuto povinnost ve stanovených lhůtách, má nadále nárok na promlčení, pokud jde o případné skryté příjmy, které sloužily k nabytí majetku nebo práv, která má v zahraničí.
- 37 Z výše uvedeného vyplývá nejen to, že mechanismus přijatý španělským zákonodárcem má účinek nepromlčitelnosti, ale rovněž to, že umožňuje daňové správě zpochybnit promlčení, k němuž již u daňového poplatníka došlo.
- 38 Přitom i když vnitrostátní zákonodárcem může zavést delší promlčecí lhůtu s cílem zajistit účinnost daňových kontrol a bojovat proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem spojeným se zatajením aktiv v zahraničí, a to za podmínky, že doba trvání této lhůty nejde nad to, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, s přihlédnutím zejména k mechanismům výměny informací a správní pomoci mezi členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2009, X et Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, EU:C:2009:368, body 66, 72 a 73), totéž nemůže platit pro mechanismus, který v praxi znamená prodloužit na neurčitou dobu období, během kterého mohlo dojít ke zdanění nebo umožnit odstranit promlčení, ke kterému již došlo.

- 39 Základní požadavek právní jistoty totiž v zásadě brání tomu, aby veřejné orgány mohly neomezeně využívat svých pravomocí k ukončení protiprávní situace (obdobně viz rozsudek ze dne 14. července 1972, *Geigy v. Komise*, 52/69 EU:C:1972:73, bod 21).
- 40 V projednávané věci, jak bylo uvedeno v bodech 35 a 36 tohoto rozsudku, možnost daňové správy jednat bez časového omezení, či dokonce zpochybnit promlčení, ke kterému již došlo, vyplývá pouze z toho, že daňový poplatník nedodržel ve stanovených lhůtách formalitu spočívající ve splnění informační povinnosti týkající se majetku nebo práv, které má v zahraničí.
- 41 Volba provedená španělským zákonodárcem tím, že spojuje takto závažné důsledky s porušením takové ohlašovací povinnosti, překračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, aniž je třeba zkoumat důsledky, které je třeba vyvodit z existence mechanismů výměny informací nebo správní pomoci mezi členskými státy.

K přiměřenosti pokuty ve výši 150 %

Argumentace účastníků řízení

- 42 Komise tvrdí, že španělský zákonodárce tím, že automaticky a neměnně sankcionoval porušení nebo opožděné splnění informační povinnosti poměrnou pokutou ve výši 150 % daně vypočítané z částek odpovídajících hodnotě práv nebo majetku nacházejících se v zahraničí, zavedl nepřiměřené omezení volného pohybu kapitálu.
- 43 Komise zejména tvrdí, že sazba této pokuty je mnohem vyšší než progresivní sazby pokuty uložené v případě opožděného přiznání zdanitelných příjmů v čistě vnitrostátní situaci, které v závislosti na zjištěném zpoždění činí 5, 10, 15 nebo 20 % poplatků dlužných daňovým poplatníkem, a to i přesto, že na rozdíl od posledně uvedené pokuty, která souvisí s nesplněním povinnosti zaplatit daň, sankcionuje pokuta ve výši 150 % pouze nesplnění formální povinnosti sdělit informace, která obecně neobnáší platbu další daně.
- 44 Tento orgán rovněž upřesňuje, že podle něj nelze zohlednit možnosti úpravy pokuty stanovené závazným daňovým stanoviskem ze dne 6. června 2017, jelikož toto závazné stanovisko nemá sílu zákona a je pozdějšího data než odůvodněné stanovisko. Zdůrazňuje, že bez šetření ze strany daňové správy, je daňovým poplatníkům, kteří nemohou prokázat, že jejich majetek nebo práva v zahraničí byly nabyty prostřednictvím přiznaných a zdaněných příjmů, automaticky uložena pokuta ve výši 150 %, což opět znamená zavedení nevyvratitelné domněnky daňového úniku a že není nijak zohledněn celkový daňový dluh, který zatěžuje daňového poplatníka z důvodu souběhu poměrné pokuty ve výši 150 % a paušálních pokut stanovených osmnáctým doplňujícím ustanovením k obecnému daňovému zákoníku.
- 45 Španělské království má zase za to, že přiměřenost sankcí spadá pouze do posouzení vnitrostátních orgánů, jelikož tato otázka není předmětem harmonizace na evropské úrovni. Tvrdí přitom, že účelem pokuty ve výši 150 % je sankcionovat porušení ohlašovací povinnosti bez opravy odpovídající daně, to znamená jednání spočívající ve vyhýbání se daňovým povinnostem, a nemůže být z tohoto důvodu přirovnána k penále ukládanému v případě opožděného přiznání, které má pouze podněcovat daňové poplatníky k dodržování stanovených lhůt.

- 46 Španělské království se rovněž domnívá, že je třeba zohlednit možnosti úpravy nabízené závazným daňovým stanoviskem ze dne 6. června 2017, jehož obsah je součástí zákona se zpětnou účinností, jakož i obecnou možnost úpravy, která je správním orgánům přiznaná ve vnitrostátním právu na základě zásady proporcionality.
- 47 Tento členský stát konečně zpochybňuje automatickou povahu pokuty ve výši 150 %, přičemž uplatňuje, že tato pokuta může být uložena pouze tehdy, pokud jsou naplněny znaky skutkové podstaty deliktu, který sankcionuje, přičemž důkazní břemeno ohledně zavinění daňového poplatníka nese vždy správní orgán a že tato pokuta není v praxi ukládána systematicky. Navíc s ohledem na charakteristiky pokuty ve výši 150 % musí být její přiměřenost posuzována s přihlédnutím k sankcím ukládaným v nejzávažnějších případech nezaplacení daňového dluhu, které by v případě daňového trestného činu mohly vést až k uložení pokuty ve výši 600 % částky daně dlužné daňovým poplatníkem.

Závěry Soudního dvora

- 48 Úvodem je třeba připomenout, že členským státům sice přísluší, aby při neexistenci harmonizace v unijním právu zvolily sankce, které považují za vhodné v případě nesplnění povinností stanovených jejich vnitrostátními právními předpisy v oblasti přímých daní, avšak členské státy jsou povinny vykonávat svou pravomoc za dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy při dodržení zásady proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, bod 67 a citovaná judikatura).
- 49 Pokud jde o přiměřenost pokuty ve výši 150 %, z prvního doplňujícího ustanovení zákona 7/2012 vyplývá, že použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob nebo čl. 134 odst. 6 konsolidovaného znění zákona o korporační dani, schváleného královským legislativním nařízením č. 4/2004 ze dne 5. března 2004, jehož ustanovení byla následně převzata do čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani, má za následek uložení pokuty ve výši 150 % celkové částky daně splatné z částek odpovídajících hodnotě majetku nebo práv držených v zahraničí. Tato pokuta se kumuluje s paušálními pokutami stanovenými v osmáctém doplňujícím ustanovení obecného daňového zákona, které se použijí za každý údaj nebo každou kategorii údajů, které musí být uvedeny ve „formuláři 720“, poskytnuté neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem.
- 50 Ačkoli Španělské království tvrdí, že tato poměrná pokuta sankcionuje nesplnění věcné povinnosti zaplatit daň, je nutno konstatovat, že její uložení přímo souvisí s nesplněním ohlašovacích povinností. Této pokutě totiž podléhají pouze daňoví poplatníci, jejichž situace spadá pod čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmů fyzických osob, nebo čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani, tedy daňoví poplatníci, kteří nedodrželi informační povinnost týkající se jejich majetku nebo práv v zahraničí, nebo o nich informovali neúplně či opožděně, s vyloučením těch daňových poplatníků, kteří sice nabyli takový majetek nebo práva prostřednictvím nepřiznaných příjmů, ale naopak tuto povinnost splnili.
- 51 Kromě toho, tvrdí-li Španělské království, že uložení poměrné pokuty ve výši 150 % vyplývá z posouzení případ od případu a že její sazba může být upravena, znění prvního doplňujícího ustanovení k zákonu č. 7/2012 nasvědčuje tomu, že samotné uplatnění čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmů fyzických osob nebo čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani postačuje, aby bylo konstatováno, že došlo k daňovému deliktu, který je považován za velmi závažný a je sankcionován uložení pokuty ve výši 150 % částky uniklé daně, přičemž tato sazba není formulována jako horní prahová hodnota.

- 52 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že možnosti úpravy nabízené závazným daňovým stanoviskem ze dne 6. června 2017, tedy po vydání odůvodněného stanoviska zaslaného Komisí Španělskému království dne 15. února 2017, nemohou být v rámci projednávané žaloby zohledněny, jelikož existence nesplnění povinnosti musí být podle ustálené judikatury posuzována podle stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. ledna 2020, Komise v. Itálie, (Směrnice o postupu proti opožděným platbám), C-122/18, EU:C:2020:41, bod 58]. Okolnost, že výklad obsažený v tomto závazném stanovisku je zahrnut se zpětnou účinností do zákona, nemá v tomto ohledu vliv.
- 53 Konečně je třeba poukázat na velmi vysokou sazbu uložené poměrné pokuty, která jí přiznává mimořádně represivní povahu a může v mnoha případech vést k tomu, že se s ohledem na kumulaci s paušálními pokutami stanovenými v osmnáctém doplňujícím ustanovení k obecnému daňovému zákonu zvýší celková výše částek, které dluží daňový poplatník za nesplnění informační povinnosti týkající se jeho majetku nebo práv v zahraničí, na více než 100 % hodnoty tohoto majetku nebo práv, jak zdůrazňuje Komise.
- 54 Za těchto podmínek tento orgán učinil závěr, že španělský zákonodárce tím, že uložil za nesplnění ohlašovacích povinností týkajících se majetku nebo práv nacházejících se v zahraničí daňovým poplatníkem úměrnou pokutu ve výši 150 % částky daně vypočtené z částek odpovídajících hodnotě tohoto majetku nebo těchto práv, přičemž tuto pokutu lze kumulovat s paušálními pokutami, narušil volný pohyb kapitálu nepřiměřeným způsobem.

K přiměřenosti paušálních pokut

Argumentace účastníků řízení

- 55 Konečně podle Komise skutečnost, že se v případě nesplnění informační povinnosti ohledně majetku nebo práv držených v zahraničí nebo neúplného či pozdního splnění této povinnosti vyměří paušální pokuty v sazbě vyšší, než je sazba stanovená za obdobná protiprávní jednání v čistě vnitrostátním kontextu, aniž by se zohlednily informace, kterými může ohledně těchto aktiv disponovat daňová správa, představuje nepřiměřené omezení volného pohybu kapitálu.
- 56 V každém případě má Komise za to, že skutečnost, že nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti, která představuje pouhou formální povinnost, jejíž nesplnění nezpůsobuje žádnou přímou hospodářskou újmu daňové správě, vede k uložení pokut, které jsou v závislosti na konkrétním případě 15násobně, 50násobně nebo 66násobně vyšší než ty, které se ukládají za obdobná protiprávní jednání v čistě vnitrostátní situaci, stanovené v člancích 198 a 199 obecného daňového zákona, stačí k prokázání nepřiměřenosti výše těchto pokut.
- 57 Španělské království, i když uznává, že paušální pokuty stanovené osmnáctým doplňujícím ustanovením obecného daňového zákona sankcionují nesplnění formální povinnosti, jejíž porušení nezpůsobuje státní pokladně přímou hospodářskou újmu, má za to, že prvky srovnání použité Komisí nejsou relevantní. Podle jeho názoru je třeba spíše porovnat paušální pokuty ukládané v případě nesplnění nebo opožděného splnění informační povinnosti s pokutami ukládanými v případě nesplnění povinnosti „přiznání propojených transakcí“ upravené španělským právem, jelikož toto přiznání má také formu informační povinnosti týkající se peněžních údajů, které musí poskytnout daňový poplatník, jehož se týkají tyto informace. Tento členský stát je mimoto toho názoru, že úroveň informací, kterou má k dispozici daňová správa,

pokud jde o aktiva držaná daňovým poplatníkem v zahraničí, by neměla být zohledňována pro účely posouzení přiměřenosti uložených paušálních pokut, která by měla být zkoumána pouze z hlediska chování daňového poplatníka.

Závěry Soudního dvora

- 58 Podle osmnáctého doplňujícího ustanovení obecného daňového zákona jsou daňoví poplatníci povinni poskytnout daňové správě soubor informací o jejich majetku nebo právech v zahraničí, včetně nemovitého majetku, bankovních účtů, cenných papírů, aktiv, hodnot nebo práv na základním kapitálu, vlastních zdrojů nebo majetku jakéhokoli druhu subjektu nebo dále o životním a invalidním pojištění, kterým disponují mimo španělské území. Skutečnost, že daňový poplatník oznámí daňové správě neúplné, nepřesné nebo nepravdivé informace, že této správě neposkytne požadované informace nebo tak neučiní ve stanovených lhůtách či formě, se považuje za „daňový delikt“ a vede k uložení paušálních pokut ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo kategorii údajů, které chybí, jsou neúplné, nepřesné nebo lživé s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur, a ve výši 100 eur za každý údaj nebo kategorii údajů, které byly sděleny opožděně nebo nebyly sděleny v dematerializované formě, přestože byla vyžadována, s tím, minimální pokuta je stanovena na 1500 eur.
- 59 Osmnácté doplňující ustanovení k obecnému daňovému zákonu rovněž stanoví, že tyto pokuty nelze kumulovat s pokutami stanovenými v člancích 198 a 199 tohoto zákona, které obecně určují sankce, které se uplatní na daňové poplatníky, kteří nesplní své ohlašovací povinnosti nebo tak učiní nedostatečně, opožděně nebo mimo předepsané formy. Podle těchto ustanovení je v případě neexistence přímé hospodářské újmy pro daňovou správu za nepředložení přiznání ve stanovené lhůtě, s výjimkou zvláštních případů, ukládána paušální pokuta ve výši 200 eur, jejíž výše je snížena o polovinu v případě opožděného předložení přiznání daňovým poplatníkem bez předchozí výzvy daňové správy. Podání neúplného, nepřesného nebo nepravdivého přiznání je sankcionováno paušální pokutou ve výši 150 eur a podáním přiznání jinou než předepsanou formou paušální pokutou ve výši 250 euro.
- 60 Z výše uvedeného vyplývá, že osmnácté doplňující ustanovení k obecnému daňovému zákonu postihuje nesplnění pouhých ohlašovacích nebo čistě formálních povinností spojených s držením majetku nebo práv v zahraničí daňovým poplatníkem, a to prostřednictvím uložení velmi vysokých paušálních pokut, jelikož se použijí na každý údaj nebo každou kategorii údajů, jsou v závislosti na konkrétním případě provázeny minimální částkou 1 500 nebo 10 000 euro a jejich celková horní hranice není stanovena. Tyto paušální pokuty se mimoto kumulují s poměrnou pokutou ve výši 150 % stanovenou v prvním doplňujícím ustanovení k zákonu 7/2012.
- 61 Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že výše těchto paušálních pokut je neúměrná k výši pokut ukládaných daňovým poplatníkům na základě článků 198 a 199 obecného daňového zákona, které se jeví jako srovnatelné v tom, že sankcionují nesplnění podobných povinností, jako jsou povinnosti stanovené osmnáctým doplňujícím ustanovením obecného daňového zákona.
- 62 Tyto charakteristiky postačují k prokázání, že paušální pokuty stanovené tímto ustanovením zavádějí nepřiměřené omezení volného pohybu kapitálu.
- 63 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je nutno konstatovat, že:
- Španělské království tím, že stanovilo, že nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí má za následek

zdanění nepřiznaných příjmů odpovídajících hodnotě těchto aktiv jakožto „neodůvodněných kapitálových zisků“, aniž by v praxi bylo možné promlčení;

- za nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí ukládá poměrnou pokutou ve výši 150 % daně vypočítané z částek odpovídajících hodnotě tohoto majetku nebo těchto práv, kterou lze kumulovat s paušálními pokutami, a
- za nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí ukládá paušální pokuty, jejichž výše není úměrná sankcím stanoveným za obdobná protiprávní jednání v čistě vnitrostátním kontextu a jejichž celková horní hranice není stanovena,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

- 64 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala po Španělském království náhradu nákladů řízení a bylo zjištěno nesplnění povinnosti, je důvodné tomuto členskému státu uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) – **Španělské království tím, že stanovilo, že nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí má za následek zdanění nepřiznaných příjmů odpovídajících hodnotě těchto aktiv jakožto „neodůvodněných kapitálových zisků“, aniž by v praxi bylo možné promlčení;**

– **za nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí ukládá poměrnou pokutou ve výši 150 % daně vypočítané z částek odpovídajících hodnotě tohoto majetku nebo těchto práv, kterou lze kumulovat s paušálními pokutami;**

– **za nesplnění nebo nedostatečné či opožděné splnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí ukládá paušální pokuty, jejichž výše není úměrná sankcím stanoveným za obdobná protiprávní jednání v čistě vnitrostátním kontextu a jejichž celková horní hranice není stanovena,**

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.

- 2) **Španělskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.