



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

27 päivänä tammikuuta 2022*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – SEUT 258 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Tietojenantovelvollisuus, joka koskee omaisuuseriä tai oikeuksia muissa Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltioissa – Tämän velvollisuuden laiminlyönti – Vanhentuminen – Seuraamukset

Asiassa C-788/19,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 23.10.2019,

Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi C. Perrin, N. Gossement ja M. Jáuregui Gómez, sittemmin C. Perrin ja N. Gossement,

kantajana,

vastaan

Espanjan kuningaskunta, asiamiehinään L. Aguilera Ruiz ja S. Jiménez García,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti L. Bay Larsen, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.7.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

tuomion

- 1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45, SEUT 49, SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan sekä Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28, 31, 36 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan,
 - koska se on vahvistanut, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä seuraa, että kyseinen varallisuus luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi, joiden osalta ei voida vedota vanhentumiseen
 - koska se on määrännyt automaattisesti 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakan sovellettavaksi siinä tapauksessa, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevaa velvollisuutta on laiminlyöty tai lomake 720 on toimitettu myöhässä, ja
 - koska se on määrännyt ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevien tietojen antamista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä tai lomakkeen 720 toimittamisesta myöhässä kiinteämääräisiä sakkoja, jotka ovat ankarampia kuin seuraamukset, joista säädetään samankaltaisia rikkomuksia koskevissa yleisissä säännöissä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 2 Verotuksesta 17.12.2003 annetun lain nro 58/2003 (Ley 58/2003 General Tributaria), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 7/2012 (jäljempänä verotuksesta annettu laki), 18 lisäsäännöksessä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvolliset ovat tämän lain 29 ja 93 §:n nojalla velvollisia toimittamaan verohallinnolle asetuksella säädettyjen ehtojen mukaisesti seuraavat tiedot:

- a) Tiedot pankki- tai luottotoimintaa harjoittavissa laitoksissa avatuista ulkomailla sijaitsevista tileistä, joiden haltijoita tai edunsaajia asianomaiset henkilöt ovat tai joihin heillä on käyttö lupa tai -oikeus missä tahansa muodossa.
- b) Tiedot kaikista arvopaperista, varoista, osuuksista tai oikeuksista, jotka edustavat kaiken tyyppisten yksikköjen yhtiöpääomaa, omaa pääomaa tai varallisuutta, taikka oman pääoman luovuttamisesta kolmansille, kun asianomaiset ovat näiden haltijoita ja kun ne on talletettu ulkomaille tai sijaitsevat ulkomailla, sekä tiedot heidän ottamistaan henki- tai työkyvyttömyysvakuutuksista ja elinajan kestäivistä tai määräaikaisista elinkoroista, joiden edunsaajia he ovat käteispääoman, irtaimen omaisuuden tai kiinteän omaisuuden siirron seurauksena, kun näistä on sovittu ulkomaille sijoittautuneiden yksiköiden kanssa.
- c) Omistuksessaan olevaa ulkomailla sijaitsevaa kiinteää omaisuutta ja siihen liittyviä oikeuksia koskevat tiedot.

--

2. Rikkomus- ja seuraamusjärjestelmä

Se, ettei tässä lisäsäännöksessä säädettyjä tietoilmoituksia esitetä asetetussa määräajassa tai että niihin sisällytetään puutteellisia, epätasällisiä tai virheellisiä tietoja, on verorikkomus.

Verorikkomuksena pidetään myös kyseisten ilmoitusten esittämistä muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

Edellä mainitut rikkomukset ovat erittäin vakavia ja rangaistavia seuraavien sääntöjen mukaisesti:

- a) Ulkomailla sijaitsevista luottolaitoksissa olevien tilien ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään 5 000 euron suuruisen kiinteämääräinen sakko kustakin yhteen tiliin liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta, joka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen tai joka on sisällytetty siihen puutteellisesti, epätasällisesti tai virheellisesti, siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

Sakon määrä on 100 euroa kustakin yhteen tiliin liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

- b) Ulkomailla talletettujen, hoidettavien tai hankittujen arvopapereiden, varojen, osuuksien tai oikeuksien, vakuutusten ja elinkorkojen ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään tarkastellusta ryhmästä riippuen 5 000 euron suuruisen kiinteämääräinen sakko kustakin yhteen yksittäiseen omaisuuserään liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta, joka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen tai joka on sisällytetty siihen puutteellisesti, epätasällisesti tai virheellisesti, siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

Sakon määrä on tarkastellusta ryhmästä riippuen 100 euroa kustakin yhteen yksittäiseen omaisuuserään liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

- c) Ulkomailla sijaitsevaa kiinteää omaisuutta ja siihen liittyvien oikeuksien ilmoittamista koskevan velvollisuuden noudattamatta jättämisestä määrätään 5 000 euron suuruisen kiinteämääräinen sakko kustakin yhteen kiinteään omaisuuteen tai kiinteää omaisuutta koskevaan oikeuteen liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta, joka olisi pitänyt sisällyttää ilmoitukseen ja joka on sisällytetty siihen puutteellisesti, epätasällisesti tai virheellisesti, siten, että sakon vähimmäismäärä on 10 000 euroa.

Sakon määrä on 100 euroa kustakin yhteen kiinteään omaisuuteen tai kiinteää omaisuutta koskevaan oikeuteen liittyvästä tiedosta tai tietokokonaisuudesta siten, että sakon vähimmäismäärä on 1 500 euroa, jos ilmoitus on annettu määräajan päätyttyä verohallinnon pyytämättä. Samaa seuraamusta sovelletaan silloin, kun ilmoitus on esitetty muilla tavoin kuin sähköisesti, tietoteknisin keinoin ja televiestimien avulla, jos niiden käyttöä edellytetään.

Tässä lisäsäännöksessä säädetty rikkomukset ja seuraamukset eivät kumuloidu tämän lain 198 ja 199 §:ssä säädettyjen rikkomusten ja seuraamusten kanssa.

3. Veroja koskevissa laeissa voidaan säätää erityisistä seurauksista tapauksissa, joissa tässä lisäsäännöksessä säädettyä tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei noudateta.”

- 3 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta sekä yhteisöveroa, ulkomailla asuvien tuloveroa ja varallisuusveroa koskevien lakien osittaisesta muuttamisesta 28.11.2006 annetun lain nro 35/2006 (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), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 7/2012 (jäljempänä luonnollisten henkilöiden tuloverosta annettu laki), 39 §:ssä, jonka otsikko on ”Perusteettomat pääomatulot”, säädetään seuraavaa:

”1. Perusteettomina pääomatuloina pidetään omaisuutta tai oikeuksia, joiden omistaminen, ilmoittaminen tai hankkiminen ei vastaa verovelvollisen ilmoittamia tuloja tai pääomia, sekä olemattomien velkojen kirjaamista tätä veroa tai varallisuusveroa koskevaan ilmoitukseen taikka niiden kirjaamista virallisiin tilikirjoihin tai rekistereihin.

Perusteettomat pääomatulot sisällytetään sen verokauden yleiseen veron perusteeseen, jonka aikana ne on havaittu, ellei verovelvollinen osoita hankkineensa kyseisiä oikeuksia tai omaisuutta ajankohtana, jonka osalta vanhentumisaika on päättynyt.

2. Sellaisen omaisuuden tai sellaisten oikeuksien omistamista, ilmoittamista tai hankkimista, joiden osalta [verotuksesta annetun lain] 18 lisäsäännöksessä tarkoitettua tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu asetetuissa määräajoissa, pidetään joka tapauksessa perusteettomina pääomatuloina, ja ne sisällytetään vanhimman vanhentumattoman ja vielä oikaistavissa olevan verovuoden yleiseen veron perusteeseen.

Tämän momentin säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta, jos verovelvollinen näyttää toteen, että hänen omistuksessaan oleva omaisuus tai olevat oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai sellaisina verovuosina saaduilla tuloilla, joina kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen.”

- 4 Yhteisöverosta 27/2014 annetun lain nro 27/2014 (Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades) (jäljempänä yhteisöverolaki) 121 §:ssä, jonka otsikko on ”Omaisuus ja oikeudet, joita ei ole kirjattu tai ilmoitettu: oletama tulojen saamisesta”, säädetään seuraavaa:

”1. Kirjanpitoon kirjaamattomien verovelvollisen omistuksessa olevien omaisuuserien oletetaan olevan hankittu ilmoittamattomilla tuloilla.

Tämä oletama pätee myös hankinta-arvon osittaisen salaamisen tapauksessa.

2. Kirjanpitoon kirjaamattomien omaisuuserien oletetaan kuuluvan verovelvolliselle siitä alkaen, kun ne ovat tämän hallussa.

3. Ilmoittamattomien tulojen määrän oletetaan vastaavan kirjanpitoon kirjaamattomien omaisuuserien tai oikeuksien hankinta-arvoa, josta vähennetään kyseisen hankinnan rahoittamiseen otettujen kirjaamattomien tosiasiallisten velkojen määrä. Nettoarvo ei voi missään tapauksessa olla negatiivinen.

Hankinta-arvon määrä tarkistetaan asiaan liittyvien todistusasiakirjojen perusteella tai, jos tämä ei ole mahdollista, [verotuksesta annetussa laissa] säädettyjen arvostussääntöjen mukaisesti.

4. Ilmoittamattomia tuloja oletetaan olevan, jos verovelvollisen kirjanpitoon on kirjattu olemattomia velkoja.

5. Edellä mainittujen olettamien perusteella vahvistettu tulojen määrä liitetään vanhimpaan vanhentumattomaan verovuoteen, ellei verovelvollinen osoita, että se kuuluu yhteen tai useampaan muuhun verovuoteen.

6. Omaisuus tai oikeudet, joiden osalta [verotuksesta annetun lain] 18 lisäsäännöksessä tarkoitettua tietojen antamista koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu asetetuissa määräajoissa, katsotaan joka tapauksessa hankituiksi ilmoittamattomilla tuloilla, jotka liitetään vanhimpaan vielä korjattavissa olevaan vanhentumattomaan verovuoteen.

Tämän momentin säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta, jos verovelvollinen näyttää toteen, että hänen omistuksessaan oleva omaisuus tai olevat oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai sellaisina verovuosina saaduilla tuloilla, joina kyseinen henkilö ei ollut verovelvollinen.”

– –”

- 5 Lain nro 7/2012 1 lisäsäännöksen, jonka otsikko on ”Seuraamusjärjestelmä perusteettomien pääomatulojen ja oletetun tulojen saamisen tapauksessa”, sanamuoto on seuraava:

”Verorikkomus, jota pidetään erittäin vakavana ja josta määrätään sakko, joka on suuruudeltaan 150 prosenttia seuraamuksen määrästä, määritetään soveltamalla [luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain] 39 §:n 2 momentin sekä yhteisöverosta annetun lain, joka hyväksyttiin 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella nro 4/2004, konsolisoidun version [jonka säännökset sitten otettiin yhteisöverolain 121 §:n 6 momenttiin] 134 §:n 6 momentin säännöksiä.

Seuraamus määritetään edellisessä momentissa tarkoitettujen pykälien soveltamisesta johtuvan kokonaismäärän arvon perusteella. – –

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

- 6 Komissio ilmoitti 20.11.2015 päivätyssä virallisessa huomautuksessa Espanjan viranomaisille, että tietyt seikat, jotka liittyvät ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien ilmoittamista lomakkeella 720 koskevaan velvollisuuteen, saattavat olla ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Komission mukaan tämän velvollisuuden noudattamatta jättämisen seuraukset ovat suhteettomia Espanjan lainsäädännöllä tavoiteltuun päämäärään nähden.
- 7 Espanjan kuningaskunnan toimitettua 29.2.2016 vastauksen, jossa kyseinen jäsenvaltio kiisti ristiriidan unionin oikeuden kanssa, komissio antoi 15.2.2017 perustellun lausunnon, jossa se pysyi virallisessa huomautuksessa esittämässään kannassa.
- 8 Espanjan kuningaskunta vastasi kyseiseen perusteltuun lausuntoon 12.4.2017 ja 31.5.2019 päivätyillä kirjeillä. Se väitti lähinnä eräisiin käytännön esimerkkeihin tukeutuen, että kyseessä oleva lainsäädäntö on unionin oikeuden mukainen.
- 9 Koska Espanjan kuningaskunnan argumentit eivät vakuuttaneet komissiota, tämä nosti 23.10.2019 nyt käsiteltävän kanteen SEUT 258 artiklan nojalla.

Kanteen tarkastelu

Kyseessä olevat vapaudet

- 10 Komissio katsoo kanteessaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45, SEUT 49, SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 28, 31, 36 ja 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan niiden seurausten vuoksi, joita sen lainsäädännössä on asetettu sille, että ulkomailla sijaitsevien omaisuuserien ja oikeuksien ilmoittamista lomakkeella 720 koskevaa velvollisuutta ei ole noudatettu tai sitä on noudatettu puutteellisesti tai myöhässä.
- 11 On syytä palauttaa mieleen, että kun kansallinen toimenpide liittyy useaan perussopimuksissa taattuun liikkumisvapauteen, unionin tuomioistuin tutkii kyseessä olevaa toimenpidettä pääsääntöisesti vain suhteessa yhteen näistä vapauksista, jos tämän toimenpiteen tavoitteen perusteella todetaan, että muut ovat täysin toissijaisia siihen nähden ja voidaan liittää siihen (ks. vastaavasti samalla sekä pääomien vapaaseen liikkuvuuteen että sijoittautumisvapauteen liittyvän toimenpiteen osalta tuomio 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89–93 kohta ja tuomio 28.2.2013, *Beker ja Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 25–31 kohta, ja samalla sekä palvelujen tarjoamisen vapauteen että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvän toimenpiteen osalta tuomio 26.5.2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, 39 kohta).
- 12 Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön nojalla Espanjassa asuvat henkilöt, jotka jättävät ilmoittamatta tai ilmoittavat puutteellisesti tai myöhässä ulkomailla omistamaansa omaisuutta ja oikeuksia, voivat joutua maksamaan veroa jälkikäteen tämän omaisuuden tai näiden oikeuksien arvoa vastaavista summista, myös silloin, kun viimeksi mainitut on hankittu ajankohtana, jonka osalta vanhentumis aika on jo päättynyt, minkä lisäksi heille voidaan määrätä suhteellinen sakko ja erityisiä kiinteämäärisiä sakkoja.
- 13 Tällainen lainsäädäntö, joka koskee yleisesti sitä, että Espanjassa asuvilla henkilöillä on omaisuutta tai oikeuksia ulkomailla ilman, että omistus välttämättä olisi ulkomaille sijoittautuneiden yhtiöiden omistusosuuksien muodossa tai että sen pääasiallisena syynä olisivat ulkomailla saatavat rahoituspalvelut, kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Vaikka nämä vapaudet voivat vaikuttaa myös palvelujen tarjoamisen vapauteen ja sijoittautumisvapauteen, ne vaikuttavat kuitenkin toissijaisilta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen nähden, johon ne voidaan liittää. Tämä pätee joka tapauksessa myös työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen.
- 14 Lisäksi on todettava, ettei komissio ole esittänyt riittäviä seikkoja, jotta unionin tuomioistuin voisi arvioida, miten kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa SEUT 21 ja SEUT 45 artiklassa taattuihin unionin kansalaisten vapaaseen liikkuvuuteen tai työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen.
- 15 Edellä esitetystä seuraa, että komission esittämiä väitteitä on arvioitava SEUT 63 artiklassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa, joilla on sama oikeudellinen ulottuvuus, taatun pääomien vapaan liikkuvuuden näkökulmasta (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, komissio v. Alankomaat, C-521/07, EU:C:2009:360, 33 kohta ja tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali, C-267/09, EU:C:2011:273, 51 kohta).

Pääomien liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

Asianosaisten lausumat

- 16 Komission mukaan riidanalaisella lainsäädännöllä, jota vastaavaa ei ole verovelvollisten kotimaassa omistamien omaisuuserien tai oikeuksien osalta, otetaan käyttöön pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus siltä osin kuin se johtaa siihen, että Espanjassa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita siirtämään varojaan ulkomaille. Komissio väittää, että kuten unionin tuomioistuin on jo todennut 11.6.2009 antamassaan tuomiossa X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 36–40 kohta), Espanjassa asuvien verovelvollisten tilanteiden välillä ei ole objektiivista eroa sen mukaan, ovatko heidän varansa Espanjan alueella vai sen ulkopuolella.
- 17 Espanjan kuningaskunta puolestaan katsoo, että henkilöt, jotka salaavat varansa verotuksellisista syistä, eivät voi vedota pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Se väittää lisäksi, että tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämiseen liitettyjen seuraamusten ei voida katsoa rajoittavan tätä vapautta, koska ne ovat välttämättömiä tämän velvollisuuden tehokkuuden turvaamiseksi. Se katsoo joka tapauksessa, että kun otetaan huomioon verovalvonnan mahdollisuudet, verovelvolliset, joiden varat sijaitsevat Espanjan alueella, eivät ole samassa tilanteessa kuin ne, joiden varat sijaitsevat kyseisen alueen ulkopuolella.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 18 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomanliikkeiden rajoituksia ovat muun muassa jäsenvaltion toimenpiteet, jotka voivat rajoittaa tai vähentää kyseisen valtion sijoittajien mahdollisuuksia tehdä sijoituksia toisissa valtioissa tai estää ne kokonaan (ks. vastaavasti tuomio 26.9.2000, komissio v. Belgia, C-478/98, EU:C:2000:497, 18 kohta; tuomio 23.10.2007, komissio v. Saksa, C-112/05, EU:C:2007:623, 19 kohta ja tuomio 26.5.2016 NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 44 kohta).
- 19 Käsiteltävässä asiassa velvollisuus ilmoittaa ulkomailta sijaitsevat omaisuuserät tai oikeudet lomakkeella 720 ja tämän velvollisuuden noudattamatta jättämiseen tai sen noudattamiseen puutteellisesti tai myöhässä liittyvät seuraamukset, joilla ei ole vastinetta Espanjassa sijaitsevien omaisuuserien tai oikeuksien osalta, johtavat siihen, että Espanjassa asuvia henkilöitä kohdellaan eri tavalla heidän varojensa sijaintipaikan mukaan. Tämä velvollisuus on omiaan rajoittamaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden mahdollisuuksia sijoittaa muihin jäsenvaltioihin tai vähentämään niitä tai estämään ne kokonaan, ja se on näin ollen – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut sellaisen lainsäädännön osalta, jonka tavoitteena on turvata verovalvonnan tehokkuus ja torjua veropetoksia, jotka liittyvät varojen salaamiseen ulkomailta – SEUT 63 artiklan 1 kohdassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa tarkoitettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 36–40 kohta).
- 20 Tätä päätelmää ei voida saattaa kyseenalaiseksi sillä, että tämä lainsäädäntö koskee verovelvollisia, jotka salaavat varojaan verotuksellisista syistä. Se, että lainsäädännön tavoitteena on verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen ja veropetosten torjuminen, ei voi olla esteenä pääomanliikkeiden rajoituksen olemassaolon toteamiselle. Nämä tavoitteet kuuluvat ainoastaan niihin yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla tällaisten rajoitusten käyttöön ottaminen

voidaan oikeuttaa (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 45 ja 46 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, 30 kohta).

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen

Asianosaisten lausumat

- 21 Siinä tapauksessa, että riidanalaista lainsäädäntöä pidettäisiin pääomanliikkeiden rajoituksena, komissio ja Espanjan kuningaskunta ovat yhtä mieltä siitä, että se voidaan oikeuttaa verovalvonnan tehokkuuden turvaamisen tarpeella ja veropetosten ja veronkierron torjumisen tavoitteella. Komissio väittää kuitenkin, että kyseisellä lainsäädännöllä ylitetään se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 22 Kuten tämän tuomion 20 kohdassa todetaan, verovalvonnan tehokkuuden turvaamisen tarve ja veropetosten ja veronkierron torjumisen tavoite kuuluvat niihin yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla liikkumisvapauksien rajoitusten käyttöön ottaminen voidaan oikeuttaa (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 45 ja 46 kohta ja tuomio 15.9.2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, 30 kohta).
- 23 Pääomien liikkuvuuden osalta on todettava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdassa määrätään lisäksi, että SEUT 63 artiklalla ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään muun muassa verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen.
- 24 Koska nyt esillä olevassa asiassa Espanjan viranomaisilla on yleisesti vähemmän tietoja Espanjassa verovelvollisten ulkomaisista varoista kuin näiden Espanjassa sijaitsevista varoista, myös jäsenvaltioiden välisen tietojenvaihtomekanismien tai hallinnollisen avun mekanismien olemassaolo huomioon ottaen, riidanalainen lainsäädäntö näyttää olevan omiaan takaamaan asetettujen tavoitteiden toteutumisen. On kuitenkin tutkittava, ylitetäänkö sillä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Sen oikeasuhteisuus, että ulkomaiset varat luokitellaan perusteettomiksi pääomatuloiksi ilman mahdollisuutta vedota vanhentumisaikaan

Asianosaisten lausumat

- 25 Komission mukaan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämisestä tai lomakkeen 720 puutteellisesta tai myöhästyneestä toimittamisesta aiheutuu suhteettomia seurauksia Espanjan lainsäätäjän asettamiin tavoitteisiin nähden, koska ne synnyttävät ehdottoman oletettaman ilmoittamatta jätetystä tulosta, joka vastaa arvoltaan kyseessä olevien omaisuuserien ja oikeuksien arvoa, ja johtavat siihen, että verovelvollista verotetaan vastaavista määristä niin, ettei tämä voi vedota vanhentumista koskeviin sääntöihin tai välttyä verotukselta vetoamalla siihen, että hän on aiemmin maksanut veron näistä omaisuuseristä tai oikeuksista.

26 Espanjan kuningaskunta kiistää veropetosta koskevan ehdottoman oletettaman olemassaolon. Se väittää, että kyseessä olevien omaisuuserien tai oikeuksien salaaminen ja se, ettei verovelvollinen maksa vastaavaa veroa, on osoitettava, jotta näiden omaisuuserien tai oikeuksien ilmoittamatta jättäminen tai ilmoittaminen myöhässä lomakkeella 720 synnyttäisi oletettaman siitä, että verovelvollinen on saanut tuloja, joita ei ole ilmoitettu. Espanjan kuningaskunta kiistää myös vanhentumisäännösten puuttumisen. Sen mukaan Espanjan oikeudessa on ainoastaan vanhentumisajan alkamisajankohtaan liittyvä erityispiirre; vanhentumisaika alkaa actio nata -periaatteen mukaan kuluu vasta siitä ajankohdasta, jona verohallinto saa tietää niiden omaisuuserien tai oikeuksien olemassaolosta, joiden osalta ilmoittamisvelvollisuutta ei ole noudatettu tai sitä on noudatettu puutteellisesti tai myöhässä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

27 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkästään se, että jäsenvaltiossa asuvalla verovelvollisella on omaisuutta tai oikeuksia jäsenvaltion alueen ulkopuolella, ei voi olla perusteena veropetosta ja veronkiertoa koskevalle yleiselle olettamalle (ks. vastaavasti tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 51 kohta ja tuomio 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 60 kohta).

28 Lisäksi säännöksellä, jossa petollista menettelyä pidetään olettamana pelkästään siitä syystä, että siinä mainitut edellytykset täyttyvät, antamalla verovelvolliselle mahdollisuutta kumota kyseistä olettamaa, ylitetään lähtökohtaisesti se, mikä on tarpeen veropetosten ja veronkierron ehkäisemisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyritykset), C-135/17, EU:C:2019:136, 88 kohta).

29 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentista ja yhteisöverolain 121 §:n 6 momentista ilmenee, että verovelvollinen, joka ei ole noudattanut tietojenantovelvollisuutta tai on noudattanut sitä puutteellisesti tai myöhässä, voi välttyä niiden summien, jotka vastaavat hänen niiden omaisuuseriensä tai oikeuksiensa arvoa, joita ei ole ilmoitettu lomakkeella 720, sisällyttämiseltä perusteettomina pääomatuloina veron määräytymisperusteeseen vanhentumattomilta verovuosilta vanhimman osalta, kun hän näyttää toteen, että nämä omaisuuserät tai oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai sellaisina verovuosina saaduilla tuloilla, joina hän ei ollut verovelvollinen.

30 Espanjan kuningaskunta väittää lisäksi – ilman, että komissio olisi esittänyt asiaan vaikuttavia vastaväitteitä –, että siitä, että verovelvollinen ei ole säilyttänyt todisteita verosta, joka aiemmin on maksettu sellaisten summien perusteella, jotka on käytetty sellaisten omaisuuserien tai oikeuksien hankkimiseen, joita ei ole ilmoitettu lomakkeella 720, ei seuraa automaattisesti näiden summien sisällyttäminen verovelvollisen veron määräytymisperusteeseen perusteettomina pääomatuloina. Kyseinen jäsenvaltio toteaa nimittäin, että todistustaakan määräytymistä koskevien yleisten sääntöjen mukaan verohallinnon on joka tapauksessa näytettävä toteen, että verovelvollinen ei ole täyttänyt veronmaksuvelvollisuuttaan.

31 Edellä esitetystä seuraa yhtäältä, että Espanjan lainsäätäjän säätämä olettama perusteettomien pääomatulojen saamisesta ei perustu pelkästään siihen, että verovelvollisella on omaisuutta tai oikeuksia ulkomailla, koska oletettaman syntyminen liittyy siihen, että verovelvollinen ei noudata tai noudattaa myöhässä hänelle tämän omaisuuden tai näiden oikeuksien perusteella kuuluvia erityisiä ilmoitusvelvollisuuksiaan. Toisaalta unionin tuomioistuimelle toimitettujen tietojen mukaan verovelvollinen voi kumota tämän oletettaman paitsi esittämällä todisteet siitä, että

- kyseinen omaisuus tai kyseiset oikeudet on hankittu ilmoitetuilla tuloilla tai verovuosina, joiden osalta hän ei ollut verovelvollinen, myös – jos hän ei voi esittää tällaisia todisteita – väittämällä, että hän on suorittanut veronmaksuvelvollisuutensa tuloista, joita oli käytetty tämän omaisuuden tai näiden oikeuksien hankkimiseen, mikä verohallinnon on siis tarkistettava.
- 32 Näin ollen Espanjan lainsäätäjän säätämä oletama ei vaikuta suhteettomalta verovalvonnan tehokkuuden turvaamista ja veropetosten ja veronkierron torjumista koskeviin tavoitteisiin nähden.
- 33 Se, ettei verovelvollinen voi kumota tätä olettamaa vetoamalla siihen, että ne omaisuuserät tai oikeudet, joiden osalta hän ei ole noudattanut tietojenantovelvollisuutta tai on noudattanut sitä puutteellisesti tai myöhässä, on hankittu vanhentuneen ajanjakson aikana, ei voi horjuttaa tätä päätelmää. Vanhentumissääntöön vetoaminen ei nimittäin ole omiaan kyseenalaistamaan veropetosta tai veronkiertoa koskevaa olettamaa, vaan sillä voidaan ainoastaan torjua seuraukset, joita tämän olettaman soveltamisella pitäisi olla.
- 34 On kuitenkin tutkittava, ovatko Espanjan lainsäätäjän vanhentumisen osalta tekemät valinnat itsessään suhteettomia asetettuihin tavoitteisiin nähden.
- 35 Tältä osin on todettava, että luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentissa ja yhteisöverolain 121 §:n 6 momentissa annetaan tosiasiallisesti verohallinnolle mahdollisuus ilman ajallisia rajoituksia kantaa vero jälkikäteen summista, jotka vastaavat ulkomailla olevia omaisuuseriä tai oikeuksia, joita ei ole ilmoitettu tai jotka on ilmoitettu puutteellisesti tai myöhässä lomakkeella 720. Näin on myös siinä tapauksessa, että katsottaisiin, että Espanjan lainsäätäjä on ainoastaan halunnut *actio nata* -periaatetta soveltaen lykätä vanhentumisajan alkamisajankohtaa ja vahvistaa vanhentumisajan alkamisajankohdaksi hetken, jona verohallinto saa ensimmäisen kerran tiedon ulkomailla olevien omaisuuserien tai oikeuksien olemassaolosta, koska tämä valinta johtaa käytännössä siihen, että verohallinto voi verottaa määräämättömän ajan tuloja, jotka vastaavat näiden varojen arvoa, ottamatta huomioon verovuotta tai kalenterivuotta, joiden osalta vastaavien summien verotus tavallisesti toteutetaan.
- 36 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentista ja yhteisöverolain 121 §:n 6 momentista ilmenee lisäksi, että ilmoitusvelvollisuuden noudattamatta jättämisestä tai myöhästyneestä noudattamisesta seuraa, että verovelvollisen veron määräytymisperusteeseen sisällytetään ulkomailla sijaitsevien ilmoittamattomien omaisuuserien tai oikeuksien arvoa vastaava määrä myös silloin, kun kyseiset omaisuuserät tai oikeudet ovat tulleet verovelvollisen omistukseen sellaisen kalenterivuoden tai verovuoden aikana, joka oli jo vanhentunut ajankohtana, jolloin hänen olisi ollut täytettävä tietojenantovelvollisuutensa. Sitä vastoin verovelvollisella, joka on täyttänyt tämän velvollisuuden säädetyssä määräajassa, säilyy mahdollisuus vedota vanhentumisaikaan sellaisten mahdollisten salattujen tulojen perusteella, joita on käytetty hänen ulkomailla olevien omaisuuseriensä tai oikeuksiensa hankkimiseen.
- 37 Edellä esitetystä seuraa paitsi se, että Espanjan lainsäätäjän antamalla säännöksellä osittain estetään vanhentuminen kokonaan, myös se, että verohallinto voi sen avulla saattaa verovelvollisen jo saavuttaman vanhentumisen kyseenalaiseksi.
- 38 Vaikka kansallinen lainsäätäjä voi ottaa käyttöön pidennetyn vanhentumisajan turvatakseen verovalvonnan tehokkuuden ja torjuakseen veropetokset ja veronkierron, jotka liittyvät ulkomaisten varojen salaamiseen, sillä edellytyksellä, ettei vanhentumisaika ylitä sitä, mikä on tarpeen asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon erityisesti

jäsenvaltioiden väliset tietojenvaihto- ja avunantomekanismit (ks. tuomio 11.6.2009, X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 66, 72 ja 73 kohta), näin ei voi olla sellaisten mekanismien käyttöön ottamisen osalta, jotka käytännössä pidentävät rajattomasti ajanjaksoa, jonka kuluessa verotus voi tapahtua, tai jotka mahdollistavat jo saavutetun vanhentumisen peruuttamisen.

- 39 Oikeusvarmuuden perustavanlaatuinen vaatimus on nimittäin lähtökohtaisesti esteenä sille, että viranomaiset voisivat rajoittamattoman ajan käyttää valtaansa lainvastaisen tilanteen lopettaakseen (ks. analogisesti tuomio 14.7.1972, Geigy v. komissio, 52/69, EU:C:1972:73, 21 kohta).
- 40 Kuten tämän tuomion 35 ja 36 kohdassa on todettu, verohallinnon mahdollisuus toimia ilman aikarajoituksia ja jopa saattaa kyseenalaiseksi jo saavutettu vanhentuminen, seuraa ainoastaan siitä, että verovelvollinen ei ole noudattanut muodollisuutta, jonka mukaan verovelvollisen on täytettävä määräajassa velvollisuus antaa tietoja ulkomailla omistamistaan omaisuuseristä tai oikeuksista.
- 41 Kun Espanjan lainsäätäjät liittävät tällaisen ilmoittamisvelvollisuuden noudattamatta jättämiseen näin ankaria seurauksia, se ylittää sen, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseksi ja veropetosten ja veronkierron torjumiseksi, eikä ole tarpeen pohtia, mitä johtopäätöksiä jäsenvaltioiden välisten tietojenvaihtomekanismien tai hallinnollisen avunannon mekanismien olemassaolosta olisi tehtävä.

150 prosentin suuruisen sakon oikeasuhteisuus

Asianosaisten lausumat

- 42 Komissio väittää, että kun Espanjan lainsäätäjät on määrännyt seuraamukseksi siitä, että tietojenanto-velvollisuutta ei ole noudatettu tai sitä on noudatettu myöhässä, ulkomailla sijaitsevien oikeuksien tai omaisuuserien arvosta lasketun veron perusteella laskettavan 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon, joka on automaattinen ja jota ei voida mukauttaa, se on ottanut käyttöön pääomien vapaan liikkuvuuden suhteettoman rajoituksen.
- 43 Komissio väittää erityisesti, että kyseisen sakon määrä on paljon korkeampi kuin progressiiviset sakot, jotka määrätään verotettavien tulojen myöhässä ilmoittamisesta puhtaasti valtion sisäisessä tilanteessa ja jotka ovat todetun viivästyksen mukaan 5, 10, 15 tai 20 prosenttia verovelvollisen suoritettavina olevista maksuista, ja näin on siitä huolimatta, että toisin kuin viimeksi mainitun sakon osalta, joka liittyy veronmaksuvelvollisuuden laiminlyöntiin, 150 prosentin suuruinen sakko on vain seuraamus tietojen ilmoittamista koskevan muodollisen velvollisuuden laiminlyönnistä, joka ei yleensä johda lisäveron maksamiseen.
- 44 Komissio täsmentää myös, että sen mukaan ei voida ottaa huomioon 6.6.2017 annetussa tutkintaratkaisussa esitettyjä mukauttamismahdollisuuksia, koska kyseinen tutkintaratkaisu ei ole oikeudellisesti sitova ja koska se on annettu perustellun lausunnon antamisajankohdan jälkeen. Komissio korostaa, että jos viranomaiset eivät tutki asiaa, verovelvollisille, jotka eivät voi näyttää toteen, että heidän ulkomailla olevat omaisuuseränsä tai oikeutensa on hankittu ilmoitettujen ja verotettujen tulojen avulla, määrätään automaattisesti 150 prosentin suuruinen sakko, mikä vastaa tässäkin sitä, että otetaan käyttöön ehdoton oletettava veropetoksesta, ja että huomioon ei

lainkaan oteta verovelvollisen kokonaisverovelkaa, joka muodostuu 150 prosentin suuruisen suhteellisen sakon ja verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädettyjen kiinteämääraisten sakkojen kumuloitumisesta.

- 45 Espanjan kuningaskunta puolestaan katsoo, että seuraamusten oikeasuhteisuus kuuluu yksinomaan kansallisten viranomaisten harkintaan, koska tätä kysymystä ei ole yhdenmukaistettu Euroopan tasolla. Se toteaa kuitenkin, että 150 prosentin suuruisella sakolla on tarkoitus rangaista laiminlyönnistä, joka koskee ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömistä ilman vastaavan veron jälkikäteistä maksamista, toisin sanoen rangaista veronkiertotoimesta, eikä sitä tällä perusteella voida verrata myöhässä tehdyn ilmoituksen vuoksi määrättyihin korotuksiin, joiden tarkoituksena on ainoastaan kannustaa verovelvollisia noudattamaan asetettuja määräaikoja.
- 46 Espanjan kuningaskunta katsoo myös, että huomioon on otettava 6.6.2017 annetussa tutkintaratkaisussa, jonka sisältö on takautuvasti otettu lakiin, esitetyt mukauttamismahdollisuudet sekä hallinnolle kansallisessa oikeudessa suhteellisuusperiaatteen nojalla annettu yleinen mukauttamismahdollisuus.
- 47 Kyseinen jäsenvaltio kiistää lopuksi sen, että 150 prosentin suuruinen sakko olisi automaattinen, ja väittää, että jotta sakko voidaan määrätä, seuraamuksen kohteena olevan rikkomisen tunnusmerkistön on täytyttävä, että todistustaakka verovelvollisen syyllisyydestä on aina hallinnolla ja että tätä sakkoa ei käytännössä ole määrätty järjestelmällisesti. Kun lisäksi otetaan huomioon 150 prosentin suuruisen sakon ominaispiirteet, sen oikeasuhteisuutta on arvioitava ottamalla huomioon seuraamukset, joita määrätään vakavammissa tilanteissa, joissa verovelka jätetään maksamatta ja joissa verohallintoa vastaan tehtyjen rikkomusten tapauksissa seuraamus voi olla jopa 600 prosenttia verovelvollisen maksettavaksi tulevan veron määrästä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 48 Ensiksi on muistutettava, että vaikka jäsenvaltioiden tehtävänä on, kun unioni ei ole yhdenmukaistanut lainsäädäntöjä, valita asianmukaisiksi katsomansa seuraamukset välitöntä verotusta koskevan kansallisen lainsäädännön mukaisten velvollisuuksien laiminlyönnistä, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden ja näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Siltä osin kuin on kyse 150 prosentin suuruisen sakon oikeasuhteisuudesta, lain nro 7/2012 1 lisäsäännöksestä ilmenee, että luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin tai 5.3.2004 annetulla kuninkaan asetuksella nro 4/2004 hyväksytyyn yhteisöverolain konsolisoidun tekstin, jonka säännökset sittemmin otettiin yhteisöverolain 121 §:n 6 momenttiin, 134 §:n 6 momentin soveltaminen johtaa sakkoon, joka on 150 prosenttia sen veron kokonaismäärästä, joka on maksettava ulkomailla olevia omaisuuseriä tai oikeuksia vastaavista summista. Tämä sakko on päällekkäinen verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädettyjen kiinteämääraisten sakkojen kanssa, joita sovelletaan jokaiseen tietoon tai tietokokonaisuuteen, jotka olisi pitänyt ilmoittaa lomakkeessa 720 ja jotka ovat puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä.
- 50 Vaikka Espanjan kuningaskunta väittää, että tämä suhteellinen sakko on seuraamus veron maksamista koskevan aineellisen velvoitteen noudattamatta jättämisestä, on todettava, että sen määrääminen liittyy suoraan ilmoitusvelvollisuuksien laiminlyöntiin. Sitä voidaan näet soveltaa ainoastaan verovelvollisiin, joiden tilanne kuuluu luonnollisten henkilöiden tuloverolain

39 §:n 2 momentin tai yhteisöverolain 121 §:n 6 momentin soveltamisalaan, eli verovelvollisiin, jotka eivät ole noudattaneet velvollisuutta antaa tietoja ulkomaisista omaisuuseristään tai oikeuksistaan tai jotka ovat noudattaneet velvollisuutta puutteellisesti tai myöhässä, lukuun ottamatta verovelvollisia, jotka ovat tosin hankkineet tällaiset omaisuuserät tai oikeudet tuloilla, joita ei ole ilmoitettu, mutta ovat sen sijaan täyttäneet tämän velvollisuuden.

- 51 Lisäksi on niin, että vaikka Espanjan hallitus väittää, että käytännössä 150 prosentin suhteellisen sakon määrääminen perustuu tapauskohtaiseen arviointiin ja että sen määrää voidaan mukauttaa, lain nro 7/2012 1 lisäsäännöksen sanamuodon perusteella on ymmärrettävä, että pelkästään luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain 39 §:n 2 momentin tai yhteisöverolain 121 §:n 6 momentin soveltaminen riittää sen toteamiseen, että kyse on verorikkomuksesta, jota pidetään erittäin vakavana ja jonka seuraamuksena on sakko, jonka suuruus on 150 prosenttia vältetyn veron suuruudesta, eikä tätä prosenttilukua ole asetettu ylärajaksi.
- 52 Täsmennettäköön tältä osin, että komission Espanjan kuningaskunnalle 15.2.2017 osoittaman perustellun lausunnon jälkeen 6.6.2017 annetussa tutkintaratkaisussa tarjottuja mukauttamismahdollisuuksia ei voida ottaa huomioon nyt käsiteltävän kanteen yhteydessä, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysoikeuksiaan, on arvioitava jäsenvaltion tilanteen mukaan sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä (ks. vastaavasti tuomio 22.1.2020, komissio v. Italia (Maksuviivästysten torjumista koskeva direktiivi), C-122/18, EU:C:2020:41, 58 kohta). Sillä seikalla, että tähän tutkintaratkaisuun sisältyvä tulkinta sisällytettiin takautuvasti lakiin, ei ole merkitystä tältä osin.
- 53 Lopuksi on todettava, että suhteellinen sakko on hyvin korkea, mikä tekee siitä erittäin rangaistusluonteisen ja voi tietyissä tapauksissa johtaa siihen, että kun otetaan huomioon päällekkäisyys verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädettyjen kiinteämääräisten seuraamusmaksujen kanssa, niiden summien kokonaismäärä, jotka verovelvollisen on maksettava ulkomaisia omaisuuseriään tai oikeuksiaan koskevan tietojenantovelvollisuuden laiminlyönnin perusteella, ylittää näiden omaisuuserien tai oikeuksien arvon, kuten komissio korostaa.
- 54 Näin ollen komissio on osoittanut, että Espanjan lainsäätäjä on loukannut suhteettomasti pääomien vapaata liikkuvuutta, kun se on liittänyt siihen, että verovelvollinen ei noudata ulkomailta olevia omaisuuseriään tai oikeuksiaan koskevia ilmoitusvelvollisuuksiaan, suhteellisen sakon, jonka suuruus on 150 prosenttia kyseisten omaisuuserien tai oikeuksien arvoa vastaavista summista lasketusta veron määrästä ja joka voi olla päällekkäinen kiinteämääräisten sakkojen kanssa.

Kiinteämääräisten sakkojen oikeasuhteisuus

Asianosaisten lausumat

- 55 Komissio pitää lopuksi pääomien vapaan liikkuvuuden suhteettomana rajoituksena sitä, että sen varalta, että ulkomaisia omaisuuseriä tai oikeuksia koskevaa tietojenantovelvollisuutta ei noudateta tai sitä noudatetaan puutteellisesti tai myöhässä, säädetään kiinteämääräisistä sakoista, joiden määrä on korkeampi kuin samanlaisista rikkomisista puhtaasti valtiosisäisessä asiayhteydessä säädetty määrä, ottamatta huomioon tietoja, joita verohallinnolla saattaa olla näistä varoista.

- 56 Komissio katsoo joka tapauksessa, että se, että tietojenantovelvollisuuden – joka on pelkästään muodollinen velvollisuus, jonka noudattamatta jättämisestä ei aiheudu verohallinnolle välitöntä taloudellista vahinkoa – noudattamatta jättäminen tai sen noudattaminen puutteellisesti tai myöhässä johtaa sellaisten sakkojen määräämiseen, jotka tapauksen mukaan ovat 15, 50 tai 66 kertaa suurempia kuin ne, joita voidaan soveltaa samankaltaisiin rikkomuksiin täysin valtion sisäisessä tilanteessa ja joista säädetään yleisen verolain 198 ja 199 §:ssä, riittävä osoittamaan, että näiden sakkojen määrä on suhteeton.
- 57 Espanjan kuningaskunta myöntää, että verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädetyillä kiinteämääräisillä sakoilla rangaistaan sellaisen muodollisen velvoitteen noudattamatta jättämisestä, jonka noudattamatta jättämisestä ei aiheudu verohallinnolle välitöntä taloudellista vahinkoa, mutta se katsoo, että komission huomioon ottamalla vertailukohdilla ei ole merkitystä. Sen mukaan on pikemminkin verrattava tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämisestä tai myöhässä noudattamisesta määrättäviä kiinteämääräisiä sakkoja Espanjan oikeuden mukaisen ”liitännäisiä liiketoimia koskevan ilmoituksen” noudattamatta jättämisen vuoksi määrättäviin sakkoihin, koska myös tämä ilmoitus on rahaa koskeviin tietoihin liittyvä tietojenantovelvollisuus, joka verovelvollisen, jota kyseiset tiedot koskevat, on täytettävä. Kyseinen jäsenvaltio katsoo lisäksi, että veroviranomaisilla olevaa tietotasoa verovelvollisen ulkomailla omistamista varoista ei pitäisi ottaa huomioon arvioitaessa määrättyjen kiinteämääräisten sakkojen oikeasuhteisuutta, jota olisi sen mukaan tarkasteltava pelkästään verovelvollisen toiminnan valossa.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

- 58 Verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksen mukaan verovelvollisten on toimitettava veroviranomaisille kaikki tiedot, jotka koskevat heidän ulkomailla olevia omaisuuseriään tai oikeuksiaan ja joita ovat muun muassa heillä Espanjan alueen ulkopuolella oleva kiinteä omaisuus, pankkitilit, arvopaperit, varat, osuudet tai oikeudet, jotka edustavat kaiken tyyppisten yksikköjen yhtiöpääomaa, omaa pääomaa tai varallisuutta, sekä henki- tai työkyvyttömyysvakuutukset. Se, että verovelvollinen ilmoittaa verohallinnolle puutteellisia, epätäsmällisiä tai virheellisiä tietoja, jättää toimittamatta vaaditut tiedot tai ei toimita niitä määräajassa tai säädetyllä tavalla, on verorikkomus, josta seuraa 5 000 euron suuruinen kiinteämääräinen sakko kustakin puutteellisesta, epätäsmällisestä, virheellisestä tai väärästä tiedosta tai tietoryhmästä, jolloin vähimmäissakko on 10 000 euroa, ja 100 euroa kustakin tiedosta tai tietoryhmästä, joka on ilmoitettu myöhässä tai jota ei ole ilmoitettu sähköisesti silloin, kun tätä on vaadittu, jolloin vähimmäissakko on 1 500 euroa.
- 59 Verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädetään myös, että näitä sakkoja ei voida kumuloida niiden sakkojen kanssa, joista säädetään tämän lain 198 ja 199 §:ssä, joissa määritetään yleisesti seuraamukset, joita sovelletaan verovelvollisiin, jotka eivät noudata ilmoitusvelvollisuuksiaan tai noudattavat niitä puutteellisesti, myöhässä tai säädetyjä muotoja noudattamatta. Näiden säännösten mukaan – kun verohallinnolle ei aiheudu välitöntä taloudellista vahinkoa – siitä, että ilmoitusta ei tehdä asetetussa määräajassa, rangaistaan erityistapauksia lukuun ottamatta 200 euron suuruisella kiinteämääräisellä sakolla, jonka määrää alennetaan puolella siinä tapauksessa, että verovelvollinen esittää ilmoituksen myöhässä mutta ilman veroviranomaisten etukäteen esittämää pyyntöä. Puutteellisen, virheellisen tai väärän ilmoituksen tekemisestä puolestaan rangaistaan 150 euron kiinteämääräisellä sakolla, ja muussa kuin määrättyssä muodossa tehtävästä ilmoituksesta 250 euron kiinteämääräisellä sakolla.

- 60 Edellä esitetystä seuraa, että verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädetään seuraamuksia sellaisten pelkkien ilmoitusvelvollisuuksien tai puhtaasti muodollisten velvollisuuksien noudattamatta jättämisestä, jotka liittyvät siihen, että verovelvollisella on omaisuutta tai oikeuksia ulkomailla, siten, että määrätään erittäin suuria kiinteämääräisiä sakkoja, kun niitä sovelletaan kuhunkin kyseessä olevaan tietoon tai tietoryhmään, kun sakon alaraja on tapauksen mukaan 1 500 tai 10 000 euroa ja kun sakon kokonaismäärälle ei ole asetettu ylärajaa. Nämä kiinteämääräiset sakot ovat lisäksi päällekkäisiä lain nro 7/2012 1 lisäsäännöksessä säädetyn suhteellisen 150 prosentin suuruisen sakon kanssa.
- 61 Edellä esitetystä seuraa myös, että näiden kiinteämääräisten sakkojen määrä on ylimitoitettu suhteessa verovelvollisille verotuksesta annetun lain 198 ja 199 §:n nojalla määrättävien sakkojen määrään, jotka vaikuttavat vertailukelpoisilta edellisiin sakkoihin nähden siltä osin kuin niillä määrätään seuraamuksia sellaisten velvollisuuksien noudattamatta jättämisestä, jotka ovat samankaltaisia kuin verotuksesta annetun lain 18 lisäsäännöksessä säädetty velvollisuudet.
- 62 Nämä ominaispiirteet ovat riittäviä osoittamaan, että kyseisessä säännöksessä määrätyillä kiinteillä sakoilla otetaan käyttöön pääomien vapaan liikkuvuuden suhteeton rajoitus.
- 63 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan,
- koska se on säätänyt, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättäminen tai sen noudattaminen puutteellisesti tai myöhässä johtaa siihen, että näiden varojen arvoa vastaavia ilmoittamatta jätettyjä tuloja verotetaan perusteettomina pääomatuloina ilman, että käytännössä olisi mahdollista vedota vanhentumiseen
 - koska se on liittänyt ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämiseen tai sen noudattamiseen puutteellisesti tai myöhässä sakon, jonka suuruus on 150 prosenttia kyseisten omaisuuserien tai oikeuksien arvoa vastaavista summista lasketusta verosta ja joka voi olla päällekkäinen kiinteämääräisten sakkojen kanssa, ja
 - koska se on liittänyt ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämiseen tai sen noudattamiseen puutteellisesti tai myöhässä kiinteämääräiset sakot, joiden määrä on ylimitoitettu verrattuna samankaltaisista rikkomuksista puhtaasti valtion sisäisessä asiayhteydessä määrättyihin seuraamuksiin ja joiden kokonaismäärälle ei ole asetettu ylärajaa.

Oikeudenkäyntikulut

- 64 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Espanjan kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska jäsenyyssoveltoitteen noudattamatta jättäminen on todettu, Espanjan kuningaskunta on veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan,

– koska se on säätänyt, että ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättäminen tai sen noudattaminen puutteellisesti tai myöhässä johtaa siihen, että näiden varojen arvoa vastaavia ilmoittamatta jätettyjä tuloja verotetaan perusteettomina pääomatuloina ilman, että käytännössä olisi mahdollista vedota vanhentumiseen

– koska se on liittänyt ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämiseen tai sen noudattamiseen puutteellisesti tai myöhässä sakon, jonka suuruus on 150 prosenttia kyseisten omaisuuserien tai oikeuksien arvoa vastaavista summista lasketusta verosta ja joka voi olla päällekkäinen kiinteämääräisten sakkojen kanssa, ja

– koska se on liittänyt ulkomailla sijaitsevia omaisuuseriä ja oikeuksia koskevan tietojenantovelvollisuuden noudattamatta jättämiseen tai sen noudattamiseen puutteellisesti tai myöhässä kiinteämääräiset sakot, joiden määrä on ylimitoitettu verrattuna samankaltaisista rikkomuksista puhtaasti valtion sisäisessä asiayhteydessä määrättyihin seuraamuksiin ja joiden kokonaismäärälle ei ole asetettu ylärajaa.

2) Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset