



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

27 januari 2022 *

„Niet-nakoming – Artikel 258 VWEU – Vrij verkeer van kapitaal – Verplichting tot het verstrekken van informatie over in andere lidstaten van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte (EER) aangehouden goederen en rechten – Niet-nakoming van deze verplichting – Verjaring – Sancties”

In zaak C-788/19,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 23 oktober 2019,

Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door C. Perrin, N. Gossement en M. Jáuregui Gómez, vervolgens door C. Perrin en N. Gossement als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door L. Aguilera Ruiz en S. Jiménez García als gemachtigden,

verweerder,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, J.-C. Bonichot (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 juli 2021,

het navolgende

* Procestaal: Spaans.

Arrest

- 1 Met haar verzoekschrift verzoekt de Europese Commissie het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje zijn verplichtingen krachtens de artikelen 21, 45, 49, 56 en 63 VWEU en de artikelen 28, 31, 36 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”) niet is nagekomen door:
- te bepalen dat de niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of de te late indiening van „formulier 720” ertoe leidt dat deze activa als „niet-onderbouwde vermogenswinst” worden gekwalificeerd, zonder mogelijkheid zich te beroepen op verjaring;
 - bij niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of bij te late indiening van „formulier 720” automatisch een proportionele geldboete van 150 % op te leggen, en
 - bij niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of bij te late indiening van „formulier 720” forfaitaire geldboeten op te leggen waarvan het bedrag hoger is dan dat van de sancties waarin de algemene regeling voor soortgelijke inbreuken voorziet.

Toepasselijke bepalingen

- 2 De achttiende aanvullende bepaling van Ley 58/2003 General Tributaria (wet nr. 58/2003 houdende de algemene belastingwet) van 17 december 2003, als gewijzigd bij wet 7/2012 (hierna: „algemene belastingwet”), luidt als volgt:

„1. De belastingplichtigen zijn overeenkomstig de artikelen 29 en 93 van de onderhavige wet verplicht de belastingdienst onder bestuursrechtelijk bepaalde voorwaarden in het bezit te stellen van de navolgende informatie:

- a) informatie met betrekking tot rekeningen in het buitenland die zijn geopend bij bank- of kredietactiviteiten uitoefenende instellingen, en waarvan de betrokkenen houder of begunstigde zijn, of ten aanzien waarvan zij, in welke vorm ook, een machtiging of een recht van beschikking bezitten;
- b) informatie met betrekking tot alle effecten, activa, waarden of rechten die het aandelenkapitaal, het eigen vermogen of het bedrijfsvermogen vertegenwoordigen van een entiteit van om het even welk type, dan wel informatie met betrekking tot de overdracht van eigen vermogen aan derden, waarvan de betrokkenen houder zijn en die in het buitenland in bewaring zijn gegeven of zich aldaar bevinden, alsook informatie met betrekking tot levens- of invaliditeitsverzekeringen die zij hebben afgesloten, lijfrenten of tijdelijke renten waarvan zij na een vermogensoverdracht in contanten begunstigde zijn, alsmede informatie met betrekking tot roerende of onroerende goederen die zijn verworven bij in het buitenland gevestigde entiteiten;
- c) informatie met betrekking tot onroerende goederen dan wel rechten op onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen en waarvan de belastingplichtige eigenaar is;

[...]

2. Regelingen inzake overtredingen en sancties.

Het niet binnen de gestelde termijn opgeven van informatie als bedoeld in de onderhavige aanvullende bepaling, of het opgeven van onvolledige, onjuiste of valse informatie vormt een belastingovertreding.

Van een belastingovertreding is eveneens sprake indien deze informatie niet wordt verstrekt met behulp van elektronische of geautomatiseerde middelen, terwijl er wel een verplichting bestaat om dit met dergelijke middelen te doen.

De voornoemde overtredingen gelden als bijzonder ernstig en worden bestraft overeenkomstig de navolgende regels:

- a) De niet-nakoming van de verplichting tot het opgeven van rekeningen die worden aangehouden bij in het buitenland gelegen kredietinstellingen wordt bestraft met een forfaitaire geldboete van 5 000 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot dezelfde rekening dat in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals verstrekt gegeven.

De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot dezelfde rekening, met een minimum van 1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte niet wordt ingediend met behulp van elektronische of geautomatiseerde middelen, terwijl er wel een verplichting bestaat om dit met dergelijke middelen te doen.

- b) De niet-nakoming van de verplichting tot aangifte van effecten, activa, waarden, rechten, verzekeringen of renten die in het buitenland in bewaring of in beheer zijn gegeven dan wel verkregen, wordt bestraft met een forfaitaire geldboete van 5 000 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot elk vermogensbestanddeel, afzonderlijk beschouwd naargelang de categorie waartoe het behoort, dat in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals aangegeven gegeven.

De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot elk vermogensbestanddeel, afzonderlijk beschouwd naargelang de categorie waartoe het behoort, met een minimum van 1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte niet wordt ingediend met behulp van elektronische of geautomatiseerde middelen, terwijl er wel een verplichting bestaat om dit met dergelijke middelen te doen.

- c) De niet-nakoming van de verplichting tot aangifte van onroerende goederen dan wel rechten op onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen, wordt bestraft met een forfaitaire geldboete van 5 000 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot hetzelfde onroerend goed of hetzelfde recht op een onroerend goed dat in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals aangegeven gegeven.

De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of geheel van gegevens met betrekking tot hetzelfde onroerend goed of hetzelfde recht op een onroerend goed, met een minimum van 1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte niet wordt ingediend met behulp van elektronische of geautomatiseerde middelen, terwijl er wel een verplichting bestaat om dit met dergelijke middelen te doen.

De in deze aanvullende bepaling geregelde overtredingen en sancties zijn niet cumulatief met die welke zijn voorzien in de artikelen 198 en 199 van de onderhavige wet.

3. De wetten tot regeling van elke soort belasting kunnen voorzien in specifieke gevolgen in geval van niet-nakoming van de in deze aanvullende bepaling vastgestelde informatieplicht.”

- 3 Artikel 39 van 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 (wet 35/2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en de vermogensbelasting) van 28 november 2006, als gewijzigd bij wet 7/2012 (hierna: „wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen”), met als opschrift „Niet-onderbouwde vermogenswinsten”, bepaalt het volgende:

„1. Als niet-onderbouwde vermogenswinsten worden gekwalificeerd de goederen of rechten waarvan het bezit, de aangifte of de verwerving niet overeenkomt met de door de belastingplichtige aangegeven inkomsten of vermogens, alsook de opnemings van niet-bestaande schulden in een aangifte voor deze belasting of voor de vermogensbelasting, of de inschrijving ervan in de boekhouding of in officiële registers.

Niet-onderbouwde vermogenswinsten worden opgenomen in de algemene heffingsgrondslag over het belastingtijdvak waarin ze aan het licht zijn gekomen, tenzij de belastingplichtige aantoonde dat de betrokken goederen of rechten reeds in zijn bezit waren op een tijdstip voorafgaand aan het tijdstip van verstrijken van de verjaringstermijn.

2. In ieder geval wordt het bezit, de aangifte of de verwerving van goederen of rechten waarvoor de informatieplicht zoals bedoeld in de achttiende aanvullende bepaling van de [algemene belastingwet] niet binnen de gestelde termijn is nagekomen, gekwalificeerd als een niet-onderbouwde vermogenswinst, en opgenomen in de algemene heffingsgrondslag over het vroegste belastingtijdvak van de tijdvakken waarvoor de verjaringstermijn is verstreken en die nog kunnen worden geregulariseerd.

Het in dit lid bepaalde is echter niet van toepassing indien de belastingplichtige het bewijs levert dat de eigendom over de goederen of rechten is verworven met inkomsten die zijn opgegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen.”

- 4 Artikel 121 van Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (wet 27/2014 betreffende de vennootschapsbelasting) van 27 november 2014 (hierna: „wet betreffende de vennootschapsbelasting”), met als opschrift „Niet-geboekte of niet-opgegeven activa en rechten: vermoeden van inkomstenverwerving”, bepaalt:

„1. Door de belastingplichtige aangehouden vermogensbestanddelen die niet in zijn boekhouding zijn opgenomen, worden geacht te zijn verworven door middel van niet-opgegeven inkomsten.

Dit vermoeden bestaat ook ingeval de aanschafwaarde gedeeltelijk niet wordt opgegeven.

2. Niet in de boekhouding opgenomen vermogensbestanddelen worden geacht eigendom te zijn van de belastingplichtige wanneer deze erover kan beschikken.

3. Het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten wordt geacht gelijk te zijn aan de aanschafwaarde van de niet in de boekhouding opgenomen activa of rechten, onder aftrek van de werkelijk gemaakte en evenmin in de boekhouding opgenomen schulden voor de financiering van deze aanschaf. Het nettobedrag kan in geen geval negatief zijn.

Het bedrag van de aanschafwaarde wordt geverifieerd aan de hand van de desbetreffende bewijsstukken of, mocht dit niet mogelijk zijn, aan de hand van de waarderingsregels zoals vastgesteld in de [algemene belastingwet].

4. Er bestaat een vermoeden van niet-aangegeven inkomsten wanneer niet-bestaande schulden in de boekhouding van de belastingplichtige zijn opgenomen.

5. Het op grond van de hierboven genoemde vermoedens vastgestelde bedrag aan inkomsten wordt toegerekend aan het vroegste belastingtijdvak waarvoor de verjaringstermijn nog niet is verstreken, tenzij de belastingplichtige aantoont dat dit bedrag toe te rekenen is aan een of meer andere belastingtijdvakken.

6. In ieder geval worden de goederen of rechten waarvoor de informatieplicht zoals bedoeld in de achttiende aanvullende bepaling van de [algemene belastingwet] niet binnen de gestelde termijn is nagekomen, geacht te zijn verworven door middel van niet-aangegeven inkomsten die worden toegerekend aan het vroegste belastingtijdvak van de tijdvakken waarvoor de verjaringstermijn nog niet is verstreken en die nog kunnen worden geregulariseerd.

Het in dit lid bepaalde is echter niet van toepassing indien de belastingplichtige het bewijs levert dat de eigendom over de goederen of rechten is verworven met inkomsten die zijn opgegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen.

[...]”

- 5 De eerste aanvullende bepaling van wet 7/2012, met het opschrift „Regeling inzake sancties in geval van niet-onderbouwde vermogenswinsten en vermoeden van inkomstenverwerving”, is geformuleerd als volgt:

„De belastingovertreding, die als bijzonder ernstig wordt beschouwd, wordt vastgesteld ingevolge artikel 39, lid 2, van de [wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen] alsmede artikel 134, lid 6, van de geconsolideerde tekst van de wet betreffende de vennootschapsbelasting, goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit 4/2004 van 5 maart 2004 [waarvan de bepalingen vervolgens zijn overgenomen in artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting], en wordt bestraft met een proportionele geldboete ter hoogte van 150 % van de boetegrondslag.

De boetegrondslag is gelijk aan de waarde van het totaalbedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de in de voorgaande alinea genoemde artikelen. [...]”

Precontentieuze procedure

- 6 Bij aanmaningsbrief van 20 november 2015 heeft de Commissie de aandacht van de Spaanse autoriteiten gevestigd op de onverenigbaarheid met het Unierecht van bepaalde aspecten van de verplichting om door middel van „formulier 720” aangifte te doen van goederen en rechten in het buitenland. Volgens de Commissie zijn de aan de niet-nakoming van deze verplichting verbonden gevolgen onevenredig in het licht van het doel dat met de Spaanse wetgeving wordt beoogd.
- 7 Aansluitend op het antwoord van het Koninkrijk Spanje van 29 februari 2016, waarin deze lidstaat betwistte dat sprake kon zijn van enige onverenigbaarheid met het Unierecht, heeft de Commissie op 15 februari 2017 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij het in haar aanmaningsbrief meegedeelde standpunt heeft gehandhaafd.
- 8 Bij brieven van 12 april 2017 en 31 mei 2019 heeft het Koninkrijk Spanje dit met redenen omkleed advies beantwoord. Het Koninkrijk Spanje voerde aan de hand van een aantal praktische voorbeelden in wezen aan dat de betrokken wetgeving verenigbaar is met het Unierecht.
- 9 Aangezien de Commissie niet was overtuigd door de argumenten van het Koninkrijk Spanje, heeft zij op 23 oktober 2019 krachtens artikel 258 VWEU het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Betrokken vrijheden

- 10 Met haar beroep betoogt de Commissie dat het Koninkrijk Spanje door de gevolgen die het in zijn wettelijke regeling heeft verbonden aan de niet-nakoming, de niet-behoorlijke nakoming of de niet-tijdige nakoming van de verplichting om door middel van „formulier 720” aangifte te doen van activa en rechten in het buitenland, zijn verplichtingen krachtens de artikelen 21, 45, 49, 56 en 63 VWEU en de artikelen 28, 31, 36 en 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen.
- 11 In herinnering moet worden geroepen dat wanneer een nationale maatregel verband houdt met verschillende vrijheden van verkeer die door de Verdragen worden gewaarborgd, het Hof de betrokken maatregel in beginsel slechts uit het oogpunt van een van deze vrijheden onderzoekt indien in het licht van het doel van die maatregel blijkt dat de andere vrijheden volledig ondergeschikt zijn aan die vrijheid en daarmee kunnen worden verbonden [zie in die zin, wat betreft een maatregel die verband houdt met zowel het vrije verkeer van kapitaal als de vrijheid van vestiging, arresten van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punten 89-93, en 28 februari 2013, *Beker en Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punten 25-31, en wat betreft een maatregel die verband houdt met zowel de vrijheid van verkeer als het vrij verrichten van diensten, arrest van 26 mei 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, punt 39].
- 12 Volgens de nationale wetgeving die in de onderhavige zaak aan de orde is, riskeren Spaanse ingezetenen die niet, onvolledig of te laat aangifte doen van de goederen en rechten die zij in het buitenland bezitten, een navordering van de verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van die goederen of rechten, ook wanneer deze laatste zijn verworven in een tijdvak waarvoor de verjaringstermijn reeds is verstreken, alsmede een evenredige geldboete en specifieke forfaitaire geldboeten.

- 13 Een dergelijke wettelijke regeling, die in het algemeen betrekking heeft op goederen of rechten die Spaanse ingezetenen in het buitenland bezitten, zonder dat dit bezit noodzakelijkerwijs gepaard gaat met het verwerven van deelnemingen in het kapitaal van in het buitenland gevestigde entiteiten of hoofdzakelijk is ingegeven door de wens om er financiële diensten af te nemen, valt binnen de werkingssfeer van het vrije verkeer van kapitaal. Hoewel die regeling ook afbreuk kan doen aan de vrijheid van dienstverrichting en de vrijheid van vestiging, lijken deze vrijheden toch ondergeschikt te zijn aan het vrije verkeer van kapitaal en kunnen zij daarmee worden verbonden. Dat geldt hoe dan ook voor het vrije verkeer van werknemers.
- 14 Voorts moet worden vastgesteld dat de Commissie onvoldoende gegevens heeft verstrekt om het Hof in staat te stellen te beoordelen in hoeverre de betrokken nationale wettelijke regeling schending oplevert van het vrije verkeer van burgers van de Unie of het vrije verkeer van werknemers, welke vrijheden in de artikelen 21 en 45 VWEU zijn gewaarborgd.
- 15 Uit het voorgaande volgt dat de door de Commissie aangevoerde grieven moeten worden gezien vanuit het oogpunt van het vrije verkeer van kapitaal, dat wordt gewaarborgd door artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst, die in wezen dezelfde juridische strekking hebben (zie in die zin arresten van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, EU:C:2009:360, punt 33, en 5 mei 2011, Commissie/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, punt 51).

Bestaan van een beperking van het kapitaalverkeer

Argumenten van partijen

- 16 Volgens de Commissie wordt bij de litigieuze regeling, waarvoor geen equivalent bestaat op het gebied van goederen of rechten die belastingplichtigen op het nationale grondgebied bezitten, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal ingevoerd, voor zover zij tot gevolg heeft dat Spaanse ingezetenen ervan worden afgeschrikt om hun activa naar het buitenland over te brengen. Zij stelt dat, zoals het Hof reeds heeft erkend in zijn arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punten 36-40), er geen objectief verschil tussen de situaties van in Spanje ingezeten belastingplichtigen bestaat naargelang hun activa zich op het nationale grondgebied dan wel in het buitenland bevinden.
- 17 Het Koninkrijk Spanje is van mening dat personen die hun activa om fiscale redenen niet opgeven, zich niet kunnen beroepen op het vrije verkeer van kapitaal. Voorts betoogt het Koninkrijk Spanje dat de sancties voor de niet-nakoming van de informatieplicht geen beperkingen van deze vrijheid vormen, aangezien zij onontbeerlijk zijn om de doeltreffendheid van deze verplichting te waarborgen. Volgens het Koninkrijk Spanje verkeren de belastingplichtigen van wie de activa zich op Spaans grondgebied bevinden, in het licht van de mogelijkheden op het gebied van belastingcontrole, hoe dan ook niet in dezelfde situatie als de belastingplichtigen van wie de activa zich buiten het Spaanse grondgebied bevinden.

Beoordeling door het Hof

- 18 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormen maatregelen van een lidstaat beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU wanneer zij de ingezetenen van die staat ontmoedigen, beletten of minder mogelijkheden bieden om investeringen te verrichten in andere

lidstaten [zie in die zin arresten van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, EU:C:2000:497, punt 18; 23 oktober 2007, Commissie/Duitsland, C-112/05, EU:C:2007:623, punt 19, en 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 44].

- 19 In casu wordt met de verplichting om door middel van „formulier 720” aangifte te doen van goederen of rechten in het buitenland en de sancties voor niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van deze verplichting, waarvoor geen equivalent bestaat op het gebied van in Spanje gelegen activa of rechten, een verschil in behandeling van Spaanse ingezetenen ingevoerd naargelang de plaats waar hun activa zich bevinden. Deze verplichting kan ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen, beletten of minder mogelijkheden bieden om investeringen te verrichten in andere lidstaten en vormt derhalve – zoals het Hof reeds heeft geoordeeld met betrekking tot een wettelijke regeling die tot doel heeft de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en belastingfraude in verband met het verzwijgen van activa in het buitenland te bestrijden – een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst (zie in die zin arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punten 36-40).
- 20 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat deze wettelijke regeling betrekking heeft op belastingplichtigen die hun activa om fiscale redenen verzwijgen. Dat een wettelijke regeling tot doel heeft de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden, staat immers niet in de weg aan de vaststelling dat er sprake is van een beperking van het kapitaalverkeer. Deze doelstellingen zijn slechts enkele van de dwingende redenen van algemeen belang die de invoering van een dergelijke beperking kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punten 45 en 46, en 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punt 30).

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

Argumenten van partijen

- 21 Voor het geval dat de litigieuze regeling zou worden beschouwd als een beperking van het kapitaalverkeer, zijn de Commissie en het Koninkrijk Spanje het erover eens dat zij kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en door het doel van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking. De Commissie stelt evenwel dat deze regeling verder gaat dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.

Beoordeling door het Hof

- 22 Zoals in punt 20 van het onderhavige arrest is aangegeven, behoren de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en het doel van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking tot de dwingende redenen van algemeen belang die de invoering van een beperking van de vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punten 45 en 46, en 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punt 30).

- 23 Wat het kapitaalverkeer betreft, bepaalt artikel 65, lid 1, onder b), VWEU voorts dat het bepaalde in artikel 63 VWEU niets afdoet aan het recht van de lidstaten alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied.
- 24 Aangezien de hoeveelheid informatie waarover de nationale autoriteiten beschikken met betrekking tot de activa die hun fiscale ingezetenen in het buitenland bezitten, over het algemeen kleiner is dan die waarover zij beschikken met betrekking tot de activa die zich op hun grondgebied bevinden, zelfs wanneer rekening wordt gehouden met de bestaande mechanismen voor informatie-uitwisseling en administratieve samenwerking tussen de lidstaten, lijkt de litigieuze regeling in casu geschikt te zijn om de nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken. Nagegaan moet evenwel worden of zij niet verder gaat dan nodig is om deze doelstellingen te bereiken.

Evenredigheid van de kwalificatie van in het buitenland aangehouden activa als „niet-onderbouwde vermogenswinsten”, zonder mogelijkheid zich te beroepen op verjaring

Argumenten van partijen

- 25 Volgens de Commissie heeft de niet-naleving van de informatieplicht of de onvolledige of te late indiening van „formulier 720” gevolgen die niet in verhouding staan tot de door de Spaanse wetgever nagestreefde doelstellingen, aangezien zij een onweerlegbaar vermoeden doet ontstaan dat niet-gedeclareerde inkomsten die overeenkomen met de waarde van de betrokken goederen of rechten zijn verkregen, dat ertoe leidt dat over de overeenkomstige bedragen belasting wordt geheven bij de belastingplichtige, zonder dat deze zich kan beroepen op de verjaringsregels of aan de belastingheffing kan ontkomen door aan te voeren dat hij de over die goederen of rechten verschuldigde belasting in het verleden reeds heeft betaald.
- 26 Het Koninkrijk Spanje betwist dat er sprake is van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude. Het Koninkrijk Spanje voert aan dat de verzwijging van de betrokken goederen of rechten en de niet-betaling door de belastingplichtige van de daarover verschuldigde belasting moeten worden aangetoond opdat de niet-aangifte of te late aangifte van deze goederen of rechten door middel van „formulier 720” een vermoeden doet ontstaan dat de belastingplichtige niet-aangegeven inkomsten heeft verworven. Het Koninkrijk Spanje betwist eveneens dat er geen verjaringsregel zou bestaan. Volgens deze lidstaat kent het Spaanse recht slechts een bijzonderheid voor wat betreft de aanvang van de verjaringstermijn, die volgens de „actio nata”-regel pas ingaat op het tijdstip waarop de belastingdienst kennis heeft van het bestaan van de goederen of rechten ten aanzien waarvan de informatieplicht niet, niet behoorlijk of niet tijdig is nagekomen.

Beoordeling door het Hof

- 27 Volgens vaste rechtspraak van het Hof volstaat de enkele omstandigheid dat een ingezeten belastingplichtige goederen of rechten buiten het grondgebied van een lidstaat aanhoudt, niet om uit te gaan van een algemeen vermoeden van belastingfraude en -ontwijking (zie in die zin arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 51, en 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punt 60).

- 28 Voorts gaat een regeling waarbij louter op grond van het feit dat aan alle voorwaarden van die regeling is voldaan wordt vermoed dat sprake is van frauduleus gedrag, zonder de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden om dit vermoeden om keren, in beginsel verder dan nodig is om de doelstelling van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking te verwezenlijken [zie in die zin arresten van 3 oktober 2013, *Itecar*, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 26 februari 2019, X (*Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd*), C-135/17, EU:C:2019:136, punt 88].
- 29 Uit artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting volgt dat de belastingplichtige die de informatieplicht niet, niet behoorlijk of niet tijdig is nagekomen, kan voorkomen dat bedragen die overeenkomen met de waarde van zijn goederen of rechten die hij niet door middel van „formulier 720” heeft aangegeven, als niet-onderbouwde vermogenswinsten worden opgenomen in de grondslag van de belasting die verschuldigd is voor het vroegste tijdvak waarvoor de verjaringstermijn nog niet is verstreken, door het bewijs te leveren dat hij die goederen of rechten heeft verworven met inkomsten die zijn aangegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen.
- 30 Het Koninkrijk Spanje stelt tevens, zonder op deugdelijke wijze door de Commissie te zijn weersproken, dat de omstandigheid dat de belastingplichtige niet het bewijs heeft bewaard dat hij de belasting over de bedragen waarmee hij de goederen of rechten heeft verworven die niet zijn aangegeven door middel van „formulier 720” in het verleden heeft betaald, er niet automatisch toe leidt dat deze bedragen als niet-onderbouwde vermogenswinsten in de heffingsgrondslag van deze belastingplichtige worden opgenomen. Deze lidstaat wijst er namelijk op dat het volgens de algemene regels inzake de verdeling van de bewijslast in ieder geval aan de belastingdienst staat om te bewijzen dat de belastingplichtige zijn verplichting tot betaling van belasting niet is nagekomen.
- 31 Uit het voorgaande volgt in de eerste plaats dat het door de Spaanse wetgever ingevoerde vermoeden van verwerving van niet-onderbouwde vermogenswinsten niet uitsluitend berust op de omstandigheid dat de belastingplichtige goederen of rechten in het buitenland bezit, aangezien het vermoeden slechts ontstaat indien deze laatste de op hem rustende specifieke aangifteverplichtingen met betrekking tot deze goederen of rechten niet of niet tijdig is nagekomen. Voorts kan de belastingplichtige volgens de aan het Hof verstrekte informatie dit vermoeden niet alleen weerleggen door het bewijs te leveren dat hij de betrokken goederen of rechten heeft verworven met inkomsten die zijn aangegeven of verworven in belastingtijdvakken waarvoor hij niet aan de belasting was onderworpen, maar ook, wanneer hij dat bewijs niet kan leveren, door aan te voeren dat hij heeft voldaan aan zijn verplichting tot betaling van belasting over de inkomsten waarmee hij die activa en rechten heeft verworven. Het staat aan de belastingdienst om na te gaan of dit laatste het geval is.
- 32 In die omstandigheden lijkt het door de Spaanse wetgever ingevoerde vermoeden niet onevenredig aan de doelstellingen om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en belastingfraude en -ontwijking te bestrijden.
- 33 Het feit dat de belastingplichtige dit vermoeden niet kan weerleggen door aan te voeren dat hij de goederen of rechten waarvoor hij de informatieplicht niet, niet behoorlijk of niet tijdig is nagekomen, heeft verworven in een tijdvak waarvoor de verjaringstermijn reeds is verstreken,

kan aan deze conclusie geen afbreuk doen. Het beroep op een verjaringsregel doet immers niets af aan het vermoeden van belastingfraude of -ontwijking, maar voorkomt enkel de gevolgen die de toepassing van dit vermoeden met zich meebrengt.

- 34 Evenwel moet worden nagegaan of de keuzes van de Spaanse wetgever op het gebied van verjaring op zich niet onevenredig zijn ten opzichte van de nagestreefde doelstellingen.
- 35 In dit verband zij opgemerkt dat artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelastingen van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting de belastingdienst in wezen in staat stellen om de verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van de goederen of rechten in het buitenland die niet, niet behoorlijk of niet tijdig door middel van „formulier 720” zijn aangegeven, onbeperkt in de tijd na te vorderen. Dit is zelfs het geval indien wordt aangenomen dat de Spaanse wetgever met de toepassing van de „actio nata”-regel enkel de aanvang van de verjaringstermijn heeft willen uitstellen en deze verjaring heeft willen doen aanvangen op het tijdstip waarop de belastingdienst voor het eerst kennis krijgt van het bestaan van de in het buitenland aangehouden goederen of rechten, aangezien deze keuze er in de praktijk toe leidt dat de belastingdienst de inkomsten die overeenkomen met de waarde van deze activa gedurende onbepaalde tijd kan belasten, zonder rekening te houden met het tijdvak of het jaar waarvoor de belasting over de overeenkomstige bedragen normaal gesproken verschuldigd zou zijn geweest.
- 36 Bovendien blijkt uit artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting, dat het niet of niet tijdig nakomen van de informatieplicht tot gevolg heeft dat de bedragen die overeenkomen met de waarde van de niet-aangegeven goederen of rechten in het buitenland worden opgenomen in de belastinggrondslag van de belastingplichtige, ook wanneer hij deze goederen of rechten heeft verworven in een jaar of een tijdvak waarvoor de verjaringstermijn reeds was verstreken op het tijdstip waarop hij zijn informatieplicht moest nakomen. De belastingplichtige die deze informatieplicht binnen de gestelde termijn is nagekomen, blijft daarentegen in aanmerking komen voor de verjaring met betrekking tot de eventuele verzwegen inkomsten waarmee hij de goederen en rechten heeft verworven die hij in het buitenland bezit.
- 37 Uit het voorgaande volgt niet alleen dat de door de Spaanse wetgever vastgestelde regeling een effect van onverjaarbaarheid sorteert, maar ook dat zij de belastingdienst de mogelijkheid biedt om een verjaringstermijn die in het voordeel van de belastingplichtige reeds is verstreken, aan te vechten.
- 38 De nationale wetgever kan weliswaar in een langere verjaringstermijn voorzien om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en belastingfraude en -ontwijking in verband met het verzwijgen van activa in het buitenland te bestrijden, mits de duur van die termijn niet verder gaat dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken, onder meer rekening houdend met de mechanismen voor uitwisseling van informatie en administratieve samenwerking tussen de lidstaten (zie arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punten 66, 72 en 73), maar dat geldt niet voor de invoering van mechanismen die in de praktijk neerkomen op een onbepaalde verlenging van de periode gedurende welke belasting kan worden geheven, of die het mogelijk maken een reeds verstreken verjaringstermijn buiten werking te stellen.

- 39 De fundamentele eis van rechtszekerheid verzet zich namelijk in beginsel ertegen dat de overheid tot in het oneindige kan gebruikmaken van haar bevoegdheden om een einde te maken aan een onwettige situatie (zie naar analogie arrest van 14 juli 1972, *Geigy/Commissie*, 52/69, EU:C:1972:73, punt 21).
- 40 In casu vloeit, zoals in de punten 35 en 36 van het onderhavige arrest is opgemerkt, de mogelijkheid voor de belastingdienst om zonder verjaringstermijn op te treden of zelfs een reeds verstreken verjaringstermijn te betwisten, uitsluitend voort uit het feit dat de belastingplichtige niet het formele vereiste heeft vervuld om binnen de gestelde termijn te voldoen aan de verplichting om informatie te verstrekken over de goederen of rechten die hij in het buitenland bezit.
- 41 Door aan de niet-nakoming van deze aangifteplicht dergelijke ernstige gevolgen te verbinden, gaat de door de Spaanse wetgever gekozen optie verder dan nodig is om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen en belastingfraude en -ontwijking te bestrijden, zonder dat behoeft te worden nagegaan welke consequenties moeten worden getrokken uit het bestaan van mechanismen voor de uitwisseling van informatie of administratieve bijstand tussen de lidstaten.

Evenredigheid van de boete van 150 %

Argumenten van partijen

- 42 De Commissie betoogt dat de Spaanse wetgever, door het niet of niet tijdig nakomen van de informatieplicht te bestraffen met een proportionele geldboete van 150 % van de verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van de rechten of goederen in het buitenland, die automatisch en niet progressief is, een onevenredige beperking van het vrije verkeer van kapitaal heeft ingevoerd.
- 43 De Commissie voert met name aan dat het tarief van deze boete aanzienlijk hoger ligt dan de progressieve tarieven voor de boete voor te late aangifte van belastbare inkomsten in een zuiver binnenlandse situatie, welke tarieven naargelang de vastgestelde vertraging 5, 10, 15 of 20 % van de door de belastingplichtige verschuldigde rechten bedragen, ondanks het feit dat, in tegenstelling tot laatstgenoemde boete, die gekoppeld is aan de niet-nakoming van een verplichting om belasting te betalen, de boete van 150 % slechts de niet-naleving van een formele verplichting om informatie te verstrekken bestraft, die in de regel geen bijkomende heffing vereist.
- 44 Deze instelling merkt ook op dat volgens haar geen rekening kan worden gehouden met de differentiatiemogelijkheden waarin een ruling van 6 juni 2017 voorziet, aangezien deze ruling geen kracht van wet heeft en pas na het uitbrengen van het met redenen omkleed advies is vastgesteld. Zij wijst erop dat belastingplichtigen die niet kunnen bewijzen dat zij hun goederen of rechten in het buitenland hebben verworven met aangegeven en belaste inkomsten, zonder onderzoek door de belastingdienst automatisch een boete van 150 % wordt opgelegd, hetgeen eens te meer neerkomt op het invoeren van een onweerlegbaar rechtsvermoeden van belastingfraude, en dat op geen enkele wijze rekening wordt gehouden met de totale belastingschuld van de belastingplichtige ten gevolge van de cumulatie van de proportionele boete van 150 % en de in de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet voorziene forfaitaire geldboeten.

- 45 Het Koninkrijk Spanje is van mening dat de evenredigheid van de sancties alleen mag worden beoordeeld door de nationale autoriteiten, aangezien ter zake geen harmonisatie op Europees niveau bestaat. Afgezien daarvan voert het Koninkrijk Spanje aan dat de geldboete van 150 % dient ter bestraffing van de niet-nakoming van een aangifteplicht zonder de fiscale situatie te regulariseren, hetgeen neerkomt op belastingontwijking, en dan ook niet kan worden vergeleken met de bij te late indiening van de aangifte toegepaste verhogingen, die enkel bedoeld zijn om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten de gestelde termijnen in acht te nemen.
- 46 Het Koninkrijk Spanje is ook van mening dat rekening moet worden gehouden met de differentiatiemogelijkheden die worden geboden door de ruling van 6 juni 2017, waarvan de inhoud met terugwerkende kracht is opgenomen in de wet, en met de algemene differentiatiebevoegdheid die naar nationaal recht aan de belastingdienst is toegekend krachtens het evenredigheidsbeginsel.
- 47 Ten slotte betwist deze lidstaat het automatische karakter van de geldboete van 150 % met het betoog dat deze boete slechts kan worden opgelegd indien alle bestanddelen van de overtreding waarvoor zij wordt opgelegd zijn vervuld, dat de bewijslast met betrekking tot de schuld van de belastingplichtige steeds op de belastingdienst rust en dat deze geldboete in de praktijk niet systematisch wordt opgelegd. Gelet op de kenmerken van de boete van 150 %, moet bij de beoordeling van de evenredigheid ervan tevens rekening worden gehouden met de sancties die worden opgelegd in meer ernstige gevallen van niet-betaling van een belastingschuld, die in geval van een belastingmisdrijf zelfs kunnen oplopen tot een geldboete van 600 % van het door de belastingplichtige verschuldigde belastingbedrag.

Beoordeling door het Hof

- 48 Vooraf zij eraan herinnerd dat het bij gebreke van harmonisatie in het Unierecht weliswaar aan de lidstaten staat om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen in geval van niet-nakoming van de verplichtingen krachtens hun nationale wetgeving op het gebied van directe belastingen, maar dat zij hun bevoegdheid moeten uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 12 juli 2001, *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 49 Wat de evenredigheid van de geldboete van 150 % betreft, blijkt uit de eerste aanvullende bepaling van wet 7/2012 dat de toepassing van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen of van artikel 134, lid 6, van de bij koninklijk wetsbesluit 4/2004 van 5 maart 2004 goedgekeurde geconsolideerde tekst van de wet betreffende de vennootschapsbelasting, waarvan de bepalingen vervolgens zijn opgenomen in artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting, leidt tot de oplegging van een geldboete van 150 % van de totale verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van de in het buitenland aangehouden goederen of rechten. Deze geldboete is cumulatief met de in de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet bepaalde forfaitaire geldboeten, die worden opgelegd per gegeven of geheel van gegevens dat onvolledig, onjuist of vals is en in „formulier 720” had moeten worden opgenomen.
- 50 Hoewel het Koninkrijk Spanje stelt dat deze proportionele geldboete wordt opgelegd wegens niet-nakoming van een materiële verplichting tot betaling van belasting, moet worden vastgesteld dat de oplegging ervan rechtstreeks verband houdt met de niet-nakoming van aangifteverplichtingen. Zij wordt immers alleen opgelegd aan belastingplichtigen wier situatie

onder artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen of artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting valt, met andere woorden aan belastingplichtigen die niet, niet behoorlijk of niet tijdig hebben voldaan aan de verplichting om informatie over hun goederen of rechten in het buitenland te verstrekken, met uitsluiting van degenen die dergelijke goederen of rechten weliswaar met niet-aangegeven inkomsten hebben verworven, maar wel aan deze verplichting hebben voldaan.

- 51 Voorts voert het Koninkrijk Spanje aan dat de proportionele geldboete van 150 % in de praktijk wordt opgelegd na een individuele beoordeling en dat het tarief ervan kan worden gedifferentieerd. De bewoordingen van de eerste aanvullende bepaling van wet 7/2012 suggereren evenwel dat de enkele toepassing van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen of van artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting volstaat voor de vaststelling dat er sprake is van een belastingovertreding, die als bijzonder ernstig wordt beschouwd en wordt bestraft met een geldboete van 150 % van het ontdoken belastingbedrag, waarbij dit tarief niet als een maximumtarief is geformuleerd.
- 52 Dienaangaande moet worden gepreciseerd dat de differentiatiemogelijkheden die worden geboden door een ruling van 6 juni 2017 – na het met redenen omkleed advies dat de Commissie op 15 februari 2017 aan het Koninkrijk Spanje heeft gezonden –, niet in aanmerking kunnen worden genomen in het kader van het onderhavige beroep, aangezien het bestaan van een niet-nakoming volgens vaste rechtspraak moet worden beoordeeld aan de hand van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn [zie in die zin arrest van 22 januari 2020, Commissie/Italië (Richtlijn bestrijding van betalingsachterstand), C-122/18, EU:C:2020:41, punt 58]. Dat de in die ruling vervatte uitlegging met terugwerkende kracht is opgenomen in de wet, heeft geen invloed op dit punt.
- 53 Ten slotte moet worden gewezen op het zeer hoge tarief voor de proportionele geldboete, dat haar een zeer repressief karakter verleent en dat in veel gevallen, gelet op de cumulatie met de forfaitaire geldboeten waarin de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet daarenboven voorziet, ertoe kan leiden dat het door de belastingplichtige verschuldigde totaalbedrag wegens niet-nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over zijn goederen of rechten in het buitenland oploopt tot meer dan 100 % van de waarde van die goederen of rechten, zoals de Commissie benadrukt.
- 54 In die omstandigheden heeft deze instelling aangetoond dat de Spaanse wetgever op onevenredige wijze inbreuk heeft gemaakt op het vrije verkeer van kapitaal door de niet-nakoming door de belastingplichtige van zijn aangifteverplichtingen met betrekking tot zijn goederen of rechten in het buitenland te bestraffen met een proportionele geldboete van 150 % van het verschuldigde belastingbedrag over de bedragen die overeenkomen met de waarde van die goederen of rechten, welke boete kan worden gecumuleerd met forfaitaire geldboeten.

Evenredigheid van de forfaitaire geldboeten

Argumenten van partijen

- 55 Ten slotte is er volgens de Commissie sprake van een onevenredige beperking van het vrije verkeer van kapitaal wanneer bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot in het buitenland aangehouden goederen of rechten of bij niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige

nakoming van deze plicht forfaitaire geldboeten worden opgelegd waarvoor het tarief hoger is dan dat voor soortgelijke inbreuken in een zuiver nationale context, zonder rekening te houden met de informatie waarover de belastingdienst met betrekking tot deze activa mogelijkterwijs beschikt.

- 56 De Commissie is in elk geval van mening dat het feit dat het niet, niet behoorlijk of niet tijdig nakomen van de informatieplicht – die een louter formele verplichting vormt, waarvan de niet-naleving geen direct economisch nadeel aan de fiscus berokkent – leidt tot de oplegging van geldboeten die, naargelang het geval, 15, 50 of 66 maal hoger zijn dan die welke in de artikelen 198 en 199 van de algemene belastingwet zijn vastgesteld en waarmee soortgelijke inbreuken in een zuiver nationale situatie worden bestraft, volstaat om aan te tonen dat de hoogte van die geldboeten onevenredig is.
- 57 Het Koninkrijk Spanje erkent weliswaar dat de in de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet geregelde forfaitaire geldboeten worden opgelegd wegens niet-nakoming van een formele verplichting waarvan de niet-naleving geen direct economisch nadeel aan de fiscus berokkent, maar deze lidstaat is van mening dat de door de Commissie gebruikte vergelijkings-elementen irrelevant zijn. Volgens het Koninkrijk Spanje moeten de forfaitaire geldboeten die worden opgelegd voor het niet of niet tijdig nakomen van de informatieplicht, eerder worden vergeleken met die welke worden opgelegd bij niet-nakoming van de in de Spaanse wetgeving opgenomen „aangifte van verbonden handelingen”, aangezien ook deze aangifte de vorm aanneemt van een verplichting tot verstrekking van informatie over monetaire gegevens, die moet worden nagekomen door de belastingplichtige op wie de informatie betrekking heeft. Deze lidstaat is voorts van mening dat de informatie waarover de belastingdienst beschikt met betrekking tot de door een belastingplichtige in het buitenland aangehouden activa niet in aanmerking mag worden genomen bij de beoordeling van de evenredigheid van de forfaitaire geldboeten, die uitsluitend in het licht van het gedrag van de belastingplichtige moet worden onderzocht.

Beoordeling door het Hof

- 58 Volgens de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet zijn de belastingplichtigen verplicht de belastingdienst in het bezit te stellen van een reeks gegevens over hun goederen en rechten in het buitenland, waaronder onroerende goederen, bankrekeningen, effecten, activa, waarden of rechten die het aandelenkapitaal, het eigen vermogen of het bedrijfsvermogen van een entiteit van om het even welk type vertegenwoordigen, alsook over levens- en invaliditeitsverzekeringen waarover zij buiten het Spaanse grondgebied beschikken. Het feit dat een belastingplichtige onvolledige, onjuiste of valse informatie aangeeft bij de belastingdienst, dan wel de vereiste informatie niet of niet binnen de gestelde termijnen of op de voorgeschreven wijze verstrekt, wordt als een „belastingovertreding” aangemerkt en leidt tot de oplegging van een forfaitaire geldboete van 5 000 EUR voor elk weggelaten, onvolledig, onjuist of vals gegeven of geheel van gegevens, met een minimum van 10 000 EUR, en een geldboete van 100 EUR voor elk gegeven of geheel van gegevens dat na het verstrijken van de termijn is aangegeven dan wel niet langs elektronische weg is aangegeven terwijl daartoe wel een verplichting bestond, met een minimum van 1 500 EUR.
- 59 De achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet bepaalt voorts dat deze geldboeten niet cumulatief mogen zijn met die welke zijn geregeld in de artikelen 198 en 199 van deze wet, waarin in het algemeen de sancties zijn vastgesteld die van toepassing zijn op belastingplichtigen die hun aangifteverplichtingen niet, niet behoorlijk, niet tijdig of niet op de voorgeschreven wijze nakomen. Volgens deze bepalingen wordt, wanneer de fiscus geen direct

economisch nadeel ondervindt, de niet-indiening van een aangifte binnen de gestelde termijn, behoudens in bijzondere gevallen, gestraft met een forfaitaire geldboete van 200 euro, die met de helft wordt verminderd bij te late indiening van de aangifte zonder voorafgaand verzoek van de belastingdienst. De indiening van een onvolledige, onjuiste of valse aangifte wordt gestraft met een forfaitaire geldboete van 150 EUR en de indiening van een aangifte op een andere wijze dan is voorgeschreven, met een forfaitaire geldboete van 250 EUR.

- 60 Uit het voorgaande volgt dat de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet de niet-nakoming van eenvoudige aangifteverplichtingen of louter formele verplichtingen met betrekking tot het bezit door de belastingplichtige van goederen of rechten in het buitenland bestraft met zeer hoge forfaitaire geldboeten, aangezien zij worden opgelegd voor elk betrokken gegeven of elk geheel van gegevens, waarbij naargelang het geval een minimumbedrag van 1 500 EUR of 10 000 EUR geldt en het totale bedrag ervan geen maximum kent. Deze forfaitaire geldboeten zijn daarenboven cumulatief met de proportionele geldboete van 150 % die in de eerste aanvullende bepaling van wet 7/2012 is vastgesteld.
- 61 Uit het voorgaande volgt ook dat de hoogte van deze forfaitaire geldboeten niet in verhouding staat tot de hoogte van de geldboeten die aan belastingplichtigen worden opgelegd op grond van de artikelen 198 en 199 van de algemene belastingwet, die vergelijkbaar zijn omdat zij de niet-nakoming van soortgelijke verplichtingen als die van de achttiende aanvullende bepaling van de algemene belastingwet bestraffen.
- 62 Deze kenmerken volstaan om aan te tonen dat de in deze bepaling geregelde forfaitaire geldboeten een onevenredige beperking vormen van het vrije verkeer van kapitaal.
- 63 Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen door:
 - te bepalen dat niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland ertoe leidt dat de niet-aangegeven inkomsten die overeenkomen met de waarde van deze activa als „niet-onderbouwde vermogenswinsten” worden belast, zonder in de praktijk in aanmerking te kunnen komen voor verjaring;
 - bij de niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland een proportionele geldboete van 150 % van de verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van deze goederen of rechten op te leggen, welke boete kan worden gecumuleerd met forfaitaire geldboeten, en
 - bij de niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland forfaitaire geldboeten op te leggen waarvan de hoogte buiten verhouding staat tot de vastgestelde sancties voor soortgelijke inbreuken in een zuiver nationale context en waarvan de totale hoogte niet is beperkt tot een maximumbedrag.

Kosten

- 64 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de niet-nakoming is vastgesteld, dient het Koninkrijk Spanje overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

1) Het Koninkrijk Spanje is zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 niet nagekomen door:

- te bepalen dat niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland ertoe leidt dat de niet-aangegeven inkomsten die overeenkomen met de waarde van deze activa als „niet-onderbouwde vermogenswinsten” worden belast, zonder in de praktijk in aanmerking te kunnen komen voor verjaring;
- bij de niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland een proportionele geldboete van 150 % van de verschuldigde belasting over de bedragen die overeenkomen met de waarde van deze goederen of rechten op te leggen, welke boete kan worden gecumuleerd met forfaitaire geldboeten, en
- bij de niet-nakoming, niet-behoorlijke nakoming of niet-tijdige nakoming van de verplichting tot verstrekking van informatie over goederen en rechten in het buitenland forfaitaire geldboeten op te leggen waarvan de hoogte buiten verhouding staat tot de vastgestelde sancties voor soortgelijke inbreuken in een zuiver nationale context en waarvan de totale hoogte niet is beperkt tot een maximumbedrag.

2) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen