



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 27. januarja 2022 *

„Neizpolnitev obveznosti države – Člen 258 PDEU – Prosti pretok kapitala – Obveznost posredovanja podatkov o premoženju ali pravicah v drugih državah članicah Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora (EGP) – Neizpolnitev te obveznosti – Zastaranje – Sankcije“

V zadevi C-788/19,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 23. oktobra 2019,

Evropska komisija, ki so jo sprva zastopali C. Perrin, N. Gossement in M. Jáuregui Gómez, agenti, nato pa C. Perrin in N. Gossement, agentki,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopata L. Aguilera Ruiz in S. Jiménez García, agenta,

tožena stranka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi L. Bay Larsen, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika prvega senata, J.-C. Bonichot (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. julija 2021

izreka naslednjo

* Jezik postopka: španščina.

Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da:
- je določila, da neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozna predložitev „obrazca 720“ povzroči, da se to premoženje opredeli kot „neizkazan kapitalski dobiček“ brez možnosti sklicevanja na zastaranje;
 - v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve „obrazca 720“ samodejno naloži sorazmerno globo v višini 150 % in
 - v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah v tujini ali prepozne predložitve „obrazca 720“ naloži pavšalne globe, ki so višje od sankcij, določenih v splošnem sistemu sankcij za podobne prekrške,
- ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45, 49, 56 in 63 PDEU ter členov 28, 31, 36 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1994, zvezek 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir

- 2 V osemnajsti dodatni določbi k Ley 58/2003 General Tributaria (zakon št. 58/2003 o splošnem davčnem zakonu) z dne 17. decembra 2003, kakor je bil spremenjen z zakonom 7/2012 (v nadaljevanju: splošni davčni zakon), je določeno:

„1. V skladu s členoma 29 in 93 tega zakona morajo davčni zavezanci davčnim organom pod zakonsko določenimi pogoji posredovati te podatke:

- (a) podatke o računih v tujini, ki so odprti pri institucijah, ki opravljajo bančne ali kreditne dejavnosti, in katerih imetniki ali upravičenci so ali za katere imajo v kateri koli obliki dovoljenje ali pravico razpolaganja.
- (b) podatke o vseh instrumentih, sredstvih, vrednostnih papirjih ali pravicah, ki predstavljajo osnovni kapital, lastni kapital ali premoženje vseh vrst subjektov, ali o prenosu lastnega kapitala na tretje osebe, katerih imetniki so te osebe in ki so deponirani ali so v tujini, ter podatke o življenjskem ali invalidskem zavarovanju, katerih sklenitelji so, in o doživljenjskih ali začasnih rentah, katerih upravičenci so zaradi gotovinskega prenosa kapitala, kot tudi podatke o premičninah ali nepremičninah, pridobljenih od subjektov s sedežem v tujini.
- (c) podatke o nepremičninah in pravicah na nepremičninah v tujini, katerih lastniki so.

[...]

2. Sistem prekrškov in sankcij.

Nepredložitev informativnih prijav iz te dodatne določbe v predpisanem roku ali vključitev nepopolnih, nepravilnih ali napačnih podatkov v te prijave pomeni davčni prekršek.

Davčni prekršek pomeni tudi predložitev navedenih prijav z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

Zgoraj navedeni prekrški so zelo resni in se kaznujejo v skladu z naslednjimi pravili:

- (a) Neizpolnitev obveznosti prijave računov pri kreditnih institucijah v tujini se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom, ki bi moral biti naveden v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižja globa 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z istim računom, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila prijava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev prijave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

- (b) Neizpolnitev obveznosti prijave instrumentov, sredstev, vrednostnih papirjev, pravic, zavarovanj in rent, ki so deponirani, se vodijo ali so pridobljeni v tujini, se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z vsakim delom premoženja, obravnavanim posamično, glede na zadevno kategorijo, ki bi moral biti naveden v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižji znesek 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z delom premoženja, obravnavanim posamično, glede na zadevno kategorijo, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila prijava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev prijave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

- (c) Neizpolnitev obveznosti prijave nepremičnin in pravic na nepremičninah v tujini se kaznuje s pavšalno globo v višini 5000 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z isto nepremičnino ali isto pravico na nepremičnini, ki bi morala biti navedena v prijavi, ali za vsak nepopolno, nepravilno ali napačno predložen podatek, pri čemer je najnižja globa 10.000 EUR.

Globa znaša 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov v zvezi z isto nepremičnino ali isto pravico na nepremičnini, z najmanjšim zneskom 1500 EUR, če je bila prijava predložena po izteku roka, brez predhodne zahteve davčne uprave. Enaka sankcija se uporablja za predložitev prijave z drugimi sredstvi, in ne v elektronski, računalniški in telematični obliki, kadar je določeno, da se predložitev opravi na ta način.

Prekrški in sankcije, ki jih ureja ta dodatna določba, se ne kumulirajo s prekrški in sankcijami, določenimi v členih 198 in 199 tega zakona.

3. Zakoni, ki urejajo vsak davek, lahko določajo posebne posledice za neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov, določene v tej dodatni določbi.“

- 3 Člen 39 Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (zakon 35/2006 o dohodnini in o delni spremembi zakonov o davku od dohodkov

pravnih oseb, davku od dohodkov nerezidentov in davku na premoženje) z dne 28. novembra 2006, kakor je bil spremenjen z zakonom 7/2012 (v nadaljevanju: zakon o dohodnini), naslovljen „Neizkazan kapitalni dobiček“, določa:

„1. Za neizkazan kapitalni dobiček se štejejo premoženje ali pravice, katerih posedovanje, prijava ali pridobitev ne ustrezajo dohodkom ali kapitalu, ki jih je davčni zavezanec prijavil, ter vpis neobstojećih dolgov v prijavo v zvezi s tem davkom ali davkom na premoženje ali njihov vpis v uradne knjige ali evidence.

Neizkazan kapitalni dobiček se vključi v splošno davčno osnovo davčnega obdobja, v katerem je bil odkrit, razen če davčni zavezanec dokaže, da je lastništvo zadevnih pravic ali premoženja pridobil v zastaranem obdobju.

2. Vsekakor se posedovanje, prijava ali pridobitev premoženja ali pravic, za katere obveznost posredovanja podatkov iz osemnajste dodatne določbe [splošni davčni zakon] ni bila izpolnjena, obravnavajo kot neizkazan kapitalni dobiček in se vključijo v splošno davčno osnovo najstarejšega davčnega leta, ki še ni zastaralo in za katero je dopolnitev še mogoča.

Vendar se določbe tega odstavka ne uporabljajo, če davčni zavezanec predloži dokaz, da so bili premoženje ali pravice, katerih imetnik je, pridobljeni z dohodki, ki so bili prijavljeni ali pridobljeni v davčnih letih, v katerih ni bil zavezanec za plačilo tega davka.“

4 Člen 121 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zakon 27/2014 o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 27. novembra 2014 (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), naslovljen „Neknjiženo ali neprijavljeno premoženje in pravice: domnevna pridobitev dohodkov“, določa:

„1. Deli premoženja, ki jih ima davčni zavezanec in niso vpisani v njegovih računovodskih knjigah, se štejejo za pridobljene z neprijavljenimi dohodki.

Ta domneva obstaja tudi v primeru delnega prikrivanja nabavne vrednosti.

2. Za dele premoženja, ki niso vpisani v računovodske knjige, se šteje, da pripadajo davčnemu zavezancu, če jih poseduje.

3. Znesek neprijavljenih dohodkov se šteje za enakega nabavni vrednosti premoženja ali pravic, ki niso vpisani v računovodske knjige, od katere se odšteje znesek dejanskih dolgov, nastalih za financiranje te pridobitve, ki tudi niso vključeni. Neto znesek v nobenem primeru ne sme biti negativen.

Znesek nabavne vrednosti se preveri na podlagi ustreznih dokazil, ali če to ni mogoče, na podlagi pravil za ocenjevanje, določenih v [splošnem davčnem zakonu].

4. Domneva o neprijavljenih dohodkih obstaja, kadar so v računovodske knjige davčnega zavezanca vpisani neobstojeći dolгови.

5. Znesek dohodkov, določen na podlagi zgoraj navedenih domnev, se prišteje najstarejšemu nezastaranemu davčnemu letu, razen če davčni zavezanec dokaže, da ustreza enemu ali več drugim letom.

6. Vsekakor se za premoženje ali pravice, za katere obveznost posredovanja podatkov iz osemnajste dodatne določbe [splošnega davčnega zakona] ni bila izpolnjena v predpisanih rokih, šteje, da so bili pridobljeni z neprijavljenimi dohodki, prištetimi najstarejšemu davčnemu letu, ki še ni zastaralo in za katero je dopolnitev še mogoča.

Vendar se določbe tega odstavka ne uporabljajo, če davčni zavezanec predloži dokaz, da so bili premoženje ali pravice, katerih imetnik je, pridobljeni z dohodki, ki so bili prijavljeni ali pridobljeni v davčnih letih, v katerih ni bil zavezanec za plačilo tega davka.

[...]“

- 5 Prva dodatna določba zakona 7/2012, naslovljena „Sistem sankcij za neizkazan kapitalni dobiček in domnevno pridobitev dohodkov“, določa:

„Uporaba določb člena 39(2) [zakona o dohodnini] in člena 134(6) prečiščene različice zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, odobrene s kraljevo zakonsko uredbo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004[, katere določbe so bile nato prevzete v členu 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb], določa davčni prekršek, ki se bo štel za zelo resnega in bo kaznovan z globo v višini 150 % zneska sankcije.

Sankcija temelji na skupnem znesku, ki izhaja iz uporabe členov, navedenih v prejšnjem odstavku. [...]“

Predhodni postopek

- 6 Komisija je v uradnem opominu z dne 20. novembra 2015 španske organe opozorila na nezdržljivost nekaterih vidikov, povezanih z obveznostjo prijave premoženja in pravic v tujini „na obrazcu 720“, s pravom Unije. Po njenem mnenju so bile posledice nespoštovanja te obveznosti nesorazmerne glede na cilj, ki mu sledi španska zakonodaja.
- 7 Po odgovoru, ki ga je Kraljevina Španija poslala 29. februarja 2016 in v katerem je ta država članica izpodbijala obstoj kakršne koli nezdržljivosti s pravom Unije, je Komisija 15. februarja 2017 podala obrazloženo mnenje, v katerem je vztrajala pri stališču, ki ga je posredovala v uradnem opominu.
- 8 Kraljevina Španija je na to obrazloženo mnenje odgovorila z dopisoma z dne 12. aprila 2017 in 31. maja 2019. Na podlagi nekaterih praktičnih primerov je v bistvu trdila, da je zadevna zakonodaja združljiva s pravom Unije.
- 9 Ker argumenti Kraljevine Španije Komisije niso prepričali, je ta 23. oktobra 2019 na podlagi člena 258 PDEU vložila to tožbo.

Tožba

Zadevne svoboščine

- 10 Komisija s tožbo meni, da Kraljevina Španija ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45, 49, 56 in 63 PDEU ter členov 28, 31, 36 in 40 Sporazuma EGP zaradi posledic, ki jih njena zakonodaja pripisuje neizpolnitvi ali nepopolni ali prepozni izpolnitvi obveznosti prijave premoženja ali pravic v tujini na „obrazcu 720“.
- 11 Opozoriti je treba, da če se nacionalni ukrep nanaša na več svoboščin prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbama, Sodišče zadevni ukrep načeloma preuči zgolj glede na eno od teh svoboščin, če se izkaže, da so druge popolnoma drugotne v razmerju do te svoboščine in da se lahko nanjo navežejo (glej v tem smislu glede ukrepa, ki se hkrati nanaša na prosti pretok kapitala in na svobodo ustanavljanja, sodbe z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točke od 89 do 93, z dne 28. februarja 2013, *Beker in Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, točke od 25 do 31 ter glede ukrepa, ki se hkrati nanaša na prosti pretok kapitala in svobodo opravljanja storitev, sodba z dne 26. maja 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, točka 39).
- 12 V skladu z zadevno nacionalno zakonodajo v obravnavani zadevi se španski rezidenti, ki niso ali niso popolno prijavi premoženja in pravic, ki ga imajo v tujini, ali so ga prijavi prepozno, izpostavijo dodatni odmeri dolgovanega davka na zneske, ki ustrezajo vrednosti tega premoženja ali teh pravic, tudi če je bilo to pridobljeno v že zastaranem obdobju, ter naložitvi sorazmernih in posebnih pavšalnih glob.
- 13 Taka zakonodaja, ki se na splošno nanaša na lastništvo premoženja ali pravic v tujini španskih rezidentov, ne da bi to lastništvo nujno imelo obliko udeležb v kapitalu subjektov s sedežem v tujini ali da bi bil razlog zanj predvsem želja prejemati finančne storitve v tujini, spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala. Čeprav bi te svoboščine lahko vplivale tudi na svobodo opravljanja storitev in svobodo ustanavljanja, pa se zdijo drugotnega pomena v primerjavi s prostim pretokom kapitala, s katerim jih je mogoče povezati. Vsekakor enako velja za prosto gibanje delavcev.
- 14 Poleg tega je treba ugotoviti, da Komisija ni predložila zadostnih dokazov, da bi Sodišče lahko presodilo, kako naj bi zadevna nacionalna zakonodaja vplivala na prosto gibanje državljanov Unije ali na prosto gibanje delavcev, ki ju zagotavljata člena 21 in 45 PDEU.
- 15 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba očitke Komisije obravnavati z vidika prostega pretoka kapitala, zagotovljenega s členom 63 PDEU in členom 40 Sporazuma EGP, katerega pravni pomen je v bistvu enak (glej v tem smislu sodbi z dne 11. junija 2009, *Komisija/Nizozemska* C-521/07, EU:C:2009:360, točka 33, in z dne 5. maja 2011, *Komisija/Portugalska*, C-267/09, EU:C:2011:273, točka 51).

Omejitev prostega pretoka kapitala

Trditve strank

- 16 Komisija meni, da sporna ureditev, ki nima ustreznice glede premoženja ali pravic, ki jih imajo davčni zavezanci na nacionalnem ozemlju, omejuje prosti pretok kapitala, ker učinkuje tako, da odvrta španske rezidente od prenosa njihovih sredstev v tujino. Trdi, da – kot je Sodišče že priznalo v sodbi z dne 11. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot (C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točke od 36 do 40) – med davčnimi zavezanci, ki prebivajo v Španiji, ni objektivne razlike glede na to, ali so njihova sredstva na španskem ozemlju ali zunaj njega.
- 17 Kraljevina Španija meni, da se osebe, ki prikrivajo sredstva iz davčnih razlogov, ne morejo sklicevati na prosti pretok kapitala. Poleg tega trdi, da sankcij, povezanih s kršitvijo obveznosti posredovanja podatkov, ni mogoče obravnavati, kot da uvajajo omejitve te svoboščine, ker so nujne za zagotovitev učinkovitosti te obveznosti. Po njenem mnenju davčni zavezanci, katerih sredstva so na španskem ozemlju, glede možnosti davčnega nadzora nikakor niso v enakem položaju kot tisti, katerih sredstva so zunaj tega ozemlja.

Presoja Sodišča

- 18 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ukrepi, ki jih sprejme država članica in ki lahko odvrta, preprečijo ali omejijo možnosti vlagateljev iz te države, da vlagajo v druge države, med drugim pomenijo omejitve pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 2000, Komisija/Belgija, C-478/98, EU:C:2000:497 EU:C:2000:497, točka 18; z dne 23. oktobra 2007, Komisija/Nemčija, C-112/05, EU:C:2007:623, točka 19, in z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 44).
- 19 V obravnavanem primeru obveznost prijave premoženja ali pravic, ki je v tujini, na „obrazcu 720“ in sankcijami zaradi neizpolnitve ali nepopolne ali prepozne izpolnitve te obveznosti, ki nimajo ustreznice glede premoženja ali pravic, ki je v Španiji, povzroči različno obravnavanje španskih rezidentov glede na kraj, v katerem so njihova sredstva. Ta obveznost lahko odvrta, preprečuje ali omejuje možnosti rezidentov te države članice, da vlagajo v druge države članice, in zato pomeni, kot je Sodišče že razsodilo v zvezi z zakonodajo, katere cilj je zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora in boj proti davčnim goljufijam, povezanim s prikrivanjem sredstev v tujini, omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU in člena 40 Sporazuma EGP (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točke od 36 do 40).
- 20 Okoliščina, da se ta zakonodaja nanaša na davčne zavezance, ki iz davčnih razlogov prikrijejo svoja sredstva, ne more omajati te ugotovitve. Dejstvo, da sta cilja zakonodaje zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora in boj proti davčnim goljufijam, namreč ne more biti ovira za ugotovitev obstoja omejitve pretoka kapitala. Ta cilja sta le med nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki lahko upravičijo uvedbo take omejitve (glej v tem smislu sodbi X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, , EU:C:2009:368, točki 45 in 46, in z dne 15. septembra 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, točka 30).

Upravičenost omejitve prostega pretoka kapitala

Trditve strank

- 21 Če bi sporna ureditev štela za omejitev pretoka kapitala, se Komisija in vlada Kraljevine Španije strinjata, da bi jo bilo mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in s ciljem boja proti davčnim utajam in izogibanju davkom. Vendar Komisija trdi, da ta ureditev presega to, kar je potrebno za dosego teh ciljev.

Presoja Sodišča

- 22 Kot je bilo navedeno v točki 20 te sodbe, sta nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in cilj boja proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka med nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki lahko upravičijo vzpostavitev omejitve prostega pretoka (glej v tem smislu sodbi X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točki 45 in 46, in z dne 15. septembra 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, točka 30).
- 23 V zvezi s pretokom kapitala člen 65(1)(b) PDEU poleg tega določa, da člen 63 PDEU ne posega v pravice držav članic, da sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve.
- 24 Ker imajo nacionalni organi v zvezi s sredstvi, ki jih imajo njihovi davčni rezidenti v tujini, tudi ob upoštevanju obstoja mehanizmov za izmenjavo podatkov ali upravne pomoči med državami članicami, v obravnavanem primeru na splošno manj podatkov, kot jih imajo v zvezi s sredstvi, ki so na njihovem ozemlju, se zdi sporna ureditev primerna za zagotovitev uresničitve zastavljenih ciljev. Vendar je treba preveriti, ali ne presega tega, kar je nujno za dosego teh ciljev.

Sorazmernost opredelitve sredstev v tujini kot „neizkazan kapitalski dobiček“, brez možnosti sklicevanja na zastaranje

Trditve strank

- 25 Po mnenju Komisije ima neizpolnitev obveznosti posredovanja podatkov ali nepopolna ali prepozna predložitev „obrazca 720“ nesorazmerne posledice glede na cilje španskega zakonodajalca, ker povzročijo nastanek neizpodbojne domneve o pridobitvi neprijavljenega dohodka, ki je enak vrednosti zadevnega premoženja ali pravic in ki vodi do obdavčitve ustreznih zneskov za davčnega zavezanca, ne da bi se ta lahko skliceval na pravila o zastaranju ali se izognil obdavčitvi z zatrjevanjem, da je v preteklosti plačal davek, dolgovan iz naslova tega premoženja ali teh pravic.
- 26 Kraljevina Španija izpodbija obstoj neizpodbojne domneve davčne utaje. Trdi, da je treba prikritje zadevnega premoženja ali pravic in to, da davčni zavezanec ni plačal ustreznega davka, dokazati, da bi lahko z neobstojem prijave ali s prepozno prijavo tega premoženja ali pravic z „obrazcem 720“ nastala domneva, da je davčni zavezanec pridobil dohodek, ki ga ni prijavil. Kraljevina Španija izpodbija tudi neobstoj vsakršnega pravila o zastaranju. Po njenem mnenju špansko pravo vsebuje le posebnost glede začetka teka zastaralnega roka, ki v skladu s pravilom

actio nata začne teči šele na dan, ko davčna uprava izve za obstoj premoženja ali pravic, za katerega obveznost posredovanja podatkov ni bila izpolnjena oziroma je bila izpolnjena nepopolno ali prepozno.

Presoja Sodišča

- 27 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča zgolj okoliščina, da ima davčni zavezanec rezident premoženje ali pravice zunaj ozemlja države članice, ne more biti podlaga za splošno domnevo davčne utaje in izogibanja plačilu davka (glej v tem smislu sodbi z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, točka 51, in z dne 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 60).
- 28 Poleg tega določba, ki domneva obstoj goljufivega ravnanja samo na podlagi izpolnjevanja pogojev, ki jih določa, ne da bi imel davčni zavezanec možnost izpodbijati to domnevo, načeloma presega to, kar je potrebno za doseg cilja boja proti davčnim utajam in izogibanju davkom (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, točka 37 in navedena sodna praksa, in z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah), C-135/17, EU:C:2019:136, točka 88).
- 29 Iz člena 39(2) zakona o dohodnini in člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb je razvidno, da se lahko davčni zavezanec, ki ne bi izpolnil obveznosti posredovanja podatkov ali bi to storil nepopolno ali prepozno, izogne temu, da se v osnovo za odmero davka, ki se dolguje za najstarejše davčno leto, ki še ni zastaralo, kot neizkazan kapitalski dobiček vključijo zneski, ki ustrezajo vrednosti premoženja ali pravic, ki ni bilo prijavljeno z „obrazcem 720“, tako da dokaže, da so bili to premoženje ali te pravice pridobljeni s prijavljenimi dohodki ali dohodki, pridobljenimi v davčnih letih, v katerih ni bil zavezan k plačilu davka.
- 30 Kraljevina Španija poleg tega trdi, ne da bi ji Komisija uspešno oporekala, da okoliščina, da davčni zavezanec ni ohranil dokaza o davku, ki je bil v preteklosti plačan na zneske, ki so bili uporabljeni za pridobitev premoženja ali pravic, ki niso bili prijavljeni z „obrazcem 720“, ne povzroči samodejno vključitve teh zneskov, opredeljenih kot neizkazan kapitalski dobiček, v davčno osnovo davka, ki ga dolguje ta davčni zavezanec. Ta država članica namreč navaja, da mora na podlagi splošnih pravil o prenosu dokaznega bremena davčna uprava vsekakor dokazati, da davčni zavezanec ni izpolnil svoje obveznosti plačila davka.
- 31 Iz zgoraj navedenega na eni strani izhaja, prvič, da domneva o pridobitvi neizkazanega kapitalskega dobička, ki jo je določil španski zakonodajalec, ne temelji zgolj na lastništvu premoženja ali pravic v tujini davčnega zavezanca, saj je njen nastanek povezan s tem, da zadnjenavedeni posebnih obveznosti prijave, ki jih ima glede tega premoženja ali pravic, ni izpolnil ali jih je izpolnil prepozno. Na drugi strani pa lahko davčni zavezanec v skladu z informacijami, predloženimi Sodišču, to domnevo ovrže ne le tako, da dokaže, da je bilo zadevno premoženje ali pravice pridobljeno s prijavljenimi dohodki ali dohodki, prijavljenimi v davčnih letih, v katerih ni bil zavezan za plačilo davka, ampak tudi – če takega dokaza ne more predložiti – s trditvijo, da je izpolnil obveznost plačila davka na dohodke, ki so se uporabili za pridobitev tega premoženja ali teh pravic, kar mora nato preveriti davčna uprava.
- 32 V teh okoliščinah se domneva, ki jo je določil španski zakonodajalec, ne zdi nesorazmerna s ciljema zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam in izogibanju davkom.

- 33 S tem, da davčni zavezanec ne more ovreči te domneve s trditvijo, da je bilo premoženje ali pravice, glede katerih ni izpolnil obveznosti posredovanja podatkov ali je to storil nepopolno ali prepozno, pridobljeno v zastaranem obdobju, ni mogoče izpodbijati te ugotovitve. Sklicevanje na pravilo o zastaranju namreč ne more izpodbiti domneve davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, temveč le preprečuje posledice, ki bi jih morala imeti uporaba te domneve.
- 34 Vendar je treba preveriti, ali odločitve španskega zakonodajalca v zvezi z zastaranjem same po sebi niso nesorazmerne glede na zastavljene cilje.
- 35 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 39(2) zakona o dohodnini in člen 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb dejansko dopuščata, da davčna uprava brez časovne omejitve popravi dolgovani davek za zneske, ki ustrezajo vrednosti premoženja ali pravic v tujini, ki niso bili prijavljeni z „obrazcem 720“ oziroma so bili prijavljeni nepopolno ali prepozno. Enako velja, če se šteje, da je španski zakonodajalec ob uporabi pravila *actio nata* nameraval zgolj premakniti začetek zastaralnega roka in ga določiti na datum, ko davčna uprava prvič izve za obstoj premoženja ali pravic v tujini, saj ta izbira v praksi davčni upravi omogoča, da dohodke, ki ustrezajo vrednosti tega premoženja, obdavči brez časovne omejitve, ne da bi upoštevala davčno obdobje ali leto, v katerem bi se morali sicer obdavčiti ustrezni zneski.
- 36 Poleg tega je iz člena 39(2) zakona o dohodnini in člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb razvidno, da neizpolnitev ali prepozna izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov povzroči, da se v davčno osnovo za davek, ki ga dolguje davčni zavezanec, vključijo zneski, ki ustrezajo vrednosti neprijavljenega premoženja ali pravic v tujini, tudi če so to premoženje ali te pravice v njegovo premoženje prišli v letu ali v davčnem obdobju, za katero je na dan, ko je bilo treba izpolniti obveznost posredovanja podatkov, že nastopilo zastaranje. Nasprotno pa davčni zavezanec, ki je to obveznost izpolnil v predpisanem roku, ohrani ugodnost sklicevanja na zastaranje v zvezi z morebitnimi prikritimi dohodki, ki so bili uporabljeni za pridobitev premoženja ali pravic, ki jih ima v tujini.
- 37 Iz navedenega ne izhaja le, da določba, ki jo je sprejel španski zakonodajalec, povzroča učinek nezastarljivosti, ampak tudi, da davčni upravi omogoča izpodbijanje zastaranja, ki je za davčnega zavezanca že nastopilo.
- 38 Vendar, čeprav lahko nacionalni zakonodajalec določi podaljšani zastaralni rok s ciljem zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora in boja zoper goljufije in davčne utaje, povezane s prikrivanjem premoženja v tujini, če trajanje tega roka ne presega tega, kar je nujno za uresničitev teh ciljev, ob upoštevanju zlasti mehanizmov izmenjave informacij in upravne pomoči med državami članicami (glej sodbo z dne 11. junija 2009, X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, EU:C:2009:368, točke 66, 72 in 73), ne more enako veljati za vzpostavitev mehanizmov, ki bi v praksi za nedoločen čas podaljšali obdobje, v katerem se lahko opravi obdavčitev ali ki omogočajo, da se poseže v učinke zastaranja, ki je že nastopilo.
- 39 Temeljna zahteva po pravni varnosti namreč načeloma nasprotuje temu, da bi javni organi v nedogled uporabljali svoja pooblastila za odpravo nezakonitega položaja (glej po analogiji sodbo z dne 14. julija 1972, Geigy/Komisija, 52/69, EU:C:1972:73, točka 21).
- 40 V obravnavanem primeru, kot je bilo navedeno v točkah 35 in 36 te sodbe, možnost davčne uprave, da ukrepa brez časovne omejitve ali da celo izpodbija zastaranje, ki je že nastopilo, izhaja le iz tega, da davčni zavezanec ni izpolnil formalnosti, ki je izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov v zvezi s premoženjem ali pravicami, ki jih ima v tujini, v predpisanih rokih.

- 41 Z določitvijo tako strogih posledic zaradi neizpolnjevanja take obveznosti prijave odločitev španskega zakonodajalca presega to, kar je nujno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam in izogibanju davkom, ne da bi se bilo treba vprašati o posledicah, ki jih je treba izpeljati iz obstoja mehanizmov izmenjave informacij ali upravne pomoči med državami članicami.

Sorazmernost globe v višini 150 %

Trditve strank

- 42 Komisija trdi, da je španski zakonodajalec s tem, da je kot sankcijo za neizpolnitev ali prepozno izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov določil globo, sorazmerno s 150 % zneska davka, izračunanega na zneske, ki ustrezajo vrednosti pravic ali premoženja v tujini, ki se naloži samodejno in ki je ni mogoče prilagoditi, nesorazmerno omejil prosti pretok kapitala.
- 43 Komisija zlasti trdi, da je stopnja te globe precej višja od progresivne stopnje globe, nastale v primeru prepozne prijave obdavčljivih dohodkov v povsem nacionalnem položaju, ki glede na ugotovljeno zamudo znašajo 5, 10, 15 ali 20 % dajatev, ki jih dolguje davčni zavezanec, in to čeprav naj bi se z globo v višini 150 %, drugače kot pri zadnjenavedeni globi, ki naj bi bila povezana s kršitvijo obveznosti plačila davka, sankcionirala le neizpolnitev formalne obveznosti posredovanja podatkov, ki na splošno ne pomeni plačila dodatnega davka.
- 44 Ta institucija pojasnjuje tudi, da po njenem mnenju ni mogoče upoštevati možnosti prilagoditve, določenih v davčnem stališču z dne 6. junija 2017, ker naj to davčno stališče ne bi imelo zakonske moči in naj bi bilo sprejeto po datumu obrazloženega mnenja. Poudarja, da bi bila brez preiskave davčne uprave davčnim zavezancem, ki ne bi mogli dokazati, da so bili njihovo premoženje ali pravice v tujini pridobljeni s prijavljenimi in obdavčenimi dohodki, samodejno naložena globa v višini 150 %, kar bi bilo ponovno enakovredno uvedbi neizpodbojne domneve davčne utaje, in da se nikakor ne bi upošteval celotni davčni dolg, ki ga ima davčni zavezanec zaradi kumuliranja sorazmerne globe v višini 150 % in pavšalnih glob, določenih v osemnajsti dodatni določbi k splošnemu davčnemu zakonu.
- 45 Kraljevina Španija meni, da je sorazmernost sankcij odvisna le od presoje nacionalnih organov, ker to vprašanje ni predmet harmonizacije na evropski ravni. Ob tem trdi, da je namen globe v višini 150 % sankcionirati neizpolnitev obveznosti prijave brez popravka ustreznega davka, to je izogibanje davkom, in je zato ni mogoče primerjati z zvišanji, naloženimi ob zamudi pri prijavi, katerih edini namen je spodbuditi davčne zavezance k spoštovanju predpisanih rokov.
- 46 Kraljevina Španija prav tako meni, da bi bilo treba upoštevati možnosti prilagoditve iz davčnega stališča z dne 6. junija 2017, katerega vsebina je retroaktivno vključena v zakon, in splošno možnost prilagajanja, ki je v nacionalnem pravu priznana upravi na podlagi načela sorazmernosti.
- 47 Nazadnje ta vlada izpodbija samodejnost globe v višini 150 % in trdi, da je globo mogoče naložiti le, če so izpolnjeni sestavni elementi kršitve, ki jo sankcionira, da dokazno breme glede krivde davčnega zavezanca vedno nosi uprava in da ta globa v praksi ni sistematično naložena. Poleg tega bi bilo treba ob upoštevanju značilnosti globe v višini 150 % njeno sorazmernost presojati ob upoštevanju sankcij, naloženih v najtežjih primerih neplačila davčnega dolga, ki bi lahko v primeru kaznivega dejanja proti davčnim organom pripeljale do naložitve globe v višini 600 % zneska davka, ki ga dolguje davčni zavezanec.

Presoja Sodišča

- 48 Najprej je treba opozoriti, da čeprav so države članice pristojne, da ob neobstoju harmonizacije v pravu Unije izberejo sankcije, ki se jim zdijo ustrezne v primeru kršitve obveznosti, ki jih njihova nacionalna zakonodaja določa na področju neposrednega obdavčenja, morajo svojo pristojnost vseeno izvajati ob spoštovanju tega prava in njegovih splošnih načel ter s tem v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, točka 67 in navedena sodna praksa).
- 49 V zvezi s sorazmernostjo globe v višini 150 % iz prve dodatne določbe zakona 7/2012 izhaja, da uporaba člena 39(2) zakona o dohodnini ali člena 134(6) konsolidiranega besedila zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, odobrenega s kraljevo zakonsko uredbo 4/2004 z dne 5. marca 2004, katerega določbe so bile nato povzete v členu 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, povzroči naložitev globe v višini 150 % celotnega zneska davka, dolgovanega na zneske, ki ustrezajo vrednosti premoženja ali pravic, ki so v tujini. Ta globa se kumulira s pavšalnimi globami, določenimi v osemnajsti dodatni določbi k splošnemu davčnemu zakonu, ki se uporabljajo za vsak podatek ali vsak sklop manjkajočih, nepopolnih, nepravilnih ali napačnih podatkov, ki morajo biti navedeni na „obrazcu 720“.
- 50 Čeprav Kraljevina Španija trdi, da se s to sorazmerno globo sankcionira nespoštovanje materialne obveznosti plačila davka, je treba ugotoviti, da je naložitev te globe neposredno povezana z neizpolnitvijo obveznosti prijave. Za plačilo tega davka so namreč zavezani samo davčni zavezanci, katerih položaj spada na področje uporabe člena 39(2) zakona o dohodnini ali člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, torej davčni zavezanci, ki niso izpolnili obveznosti posredovanja podatkov v zvezi z njihovim premoženjem ali pravicami v tujini ali so storili nepopolno ali prepozno, ne pa davčni zavezanci, ki so sicer tako premoženje ali take pravice pridobili z neprijavljenimi dohodki, vendar so to obveznost izpolnili.
- 51 Poleg tega, čeprav Kraljevina Španija trdi, da naložitev sorazmerne globe v višini 150 % v praksi izhaja iz presoje posameznega primera in da se njena stopnja lahko prilagodi, besedilo prve dodatne določbe k zakonu 7/2012 napeljuje na to, da zgolj uporaba člena 39(2) zakona o dohodnini ali člena 121(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb zadostuje za ugotovitev obstoja davčne kršitve, ki se šteje za zelo resno in se sankcionira z naložitvijo globe v višini 150 % zneska utajenega davka, pri čemer ta stopnja ni oblikovana kot najvišja stopnja.
- 52 V zvezi s tem je treba pojasniti, da možnosti prilagoditve iz pisnega stališča z dne 6. junija 2017, po obrazloženem mnenju, ki ga je Komisija 15. februarja 2017 poslala Kraljevini Španiji, v okviru te tožbe ni mogoče upoštevati, ker je treba obstoj neizpolnitve obveznosti v skladu z ustaljeno sodno prakso presojati glede na položaj države članice, kakršen je bil ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (glej v tem smislu sodbo z dne 22. januarja 2020, Komisija/Italija (Direktiva o boju proti zamudam pri plačilih), C-122/18, EU:C:2020:41, točka 58). Okoliščina, da bi bila razlaga, vsebovana v tem davčnem stališču, retroaktivno vključena v zakon, na to ne vpliva.
- 53 Nazadnje je treba poudariti zelo visoko stopnjo naložene sorazmerne globe, ki ji daje izjemno represivno naravo in lahko v številnih primerih ob upoštevanju kumuliranja s pavšalnimi globami, ki so poleg tega določene v osemnajsti dodatni določbi k splošnemu davčnemu zakonu, privede do tega, da se skupni znesek zneskov, ki jih dolguje davčni zavezanec zaradi neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov v zvezi z njegovim premoženjem ali pravicami v tujini, poveča na več kot 100 % vrednosti tega premoženja ali teh pravic, kot poudarja Komisija.

- 54 V teh okoliščinah je ta institucija dokazala, da je španski zakonodajalec nesorazmerno kršil prosti pretok kapitala s tem, da je za davčnega zavezanca, ki ne izpolni obveznosti prijave v zvezi s svojim premoženjem ali pravicami v tujini, določil globo v višini 150 % zneska davka, izračunanega na zneske, ki ustrezajo vrednosti tega premoženja ali pravic, ki se lahko kumulirajo s pavšalnimi globami.

Sorazmernost pavšalnih glob

Trditve strank

- 55 Nazadnje, po mnenju Komisije pomeni dejstvo, da se v primeru neizpolnitve obveznosti posredovanja podatkov v zvezi s premoženjem ali pravicami, ki so v tujini, ali zaradi nepopolnega ali prepoznega spoštovanja te obveznosti določijo pavšalne globe po stopnji, ki je višja od tiste, določene za podobne kršitve v povsem nacionalnem okviru, ne da bi se upoštevali podatki, ki bi jih davčna uprava lahko imela na voljo v zvezi s temi sredstvi, nesorazmerno omejevanje prostega pretoka kapitala.
- 56 Komisija vsekakor meni, da dejstvo, da neizpolnitev ali nepopolna ali prepozna izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov, ki je zgolj formalna obveznost, katere nespoštovanje ne povzroča nobene neposredne gospodarske škode davčnim organom, povzroči naložitev glob, ki so, odvisno od primera, 15, 50 ali 66-krat višje od glob, ki se lahko naložijo za podobne kršitve v povsem nacionalnem položaju, ki so določene v členih 198 in 199 splošnega davčnega zakona, zadostuje za ugotovitev nesorazmernosti zneska teh glob.
- 57 Kraljevina Španija sicer priznava, da je s pavšalnimi globami, določenimi v osemnajsti dodatni določbi k splošnemu davčnemu zakonu, sankcionirana neizpolnitev formalne obveznosti, katere neupoštevanje davčnim organom ne povzroči neposredne gospodarske škode, vendar meni, da elementi primerjave, ki jih je uporabila Komisija, niso upoštevni. Po njenem mnenju bi bilo treba bolj primerjati pavšalne globe, naložene v primeru neizpolnitve ali prepozne izpolnitve obveznosti posredovanja podatkov, in globe, naložene v primeru nespoštovanja „prijave povezanih transakcij“, določene v španskem pravu, ker ima ta prijava tudi obliko obveznosti posredovanja podatkov v zvezi z denarnimi podatki, ki jo mora izpolniti davčni zavezanec, na katerega se nanašajo zadevni podatki. Ta država članica poleg tega meni, da se količina podatkov, ki jih ima davčna uprava glede sredstev davčnega zavezanca v tujini, pri presoji sorazmernosti naloženih pavšalnih glob, ki bi jo bilo treba preučiti zgolj na podlagi ravnanja davčnega zavezanca, ne sme upoštevati.

Presoja Sodišča

- 58 V skladu z osemnajsto dodatno določbo k splošnemu davčnemu zakonu morajo davčni zavezanci davčni upravi predložiti vse podatke o svojem premoženju ali pravicah v tujini, med katerimi so nepremičnine, bančni računi, instrumenti, sredstva, vrednostni papirji ali pravice, ki predstavljajo osnovni kapital, lastni kapital ali premoženje vseh vrst subjektov, ali življenjsko zavarovanje ali zavarovanje za primer invalidnosti, ki jih imajo na voljo zunaj španskega ozemlja. Dejstvo, da davčni zavezanec davčni upravi prijavi nepopolne, nepravilne ali napačne podatke, da tej upravi ne predloži zahtevanih podatkov ali jih ne predloži v predpisanih rokih ali na predpisan način, je opredeljeno kot „davčna kršitev“ in pripelje do uporabe pavšalnih glob v višini 5000 EUR za vsak manjkajoč, nepopoln, nepravilen ali napačen podatek ali sklop podatkov, pri čemer je najnižji

znesek 10.000 EUR, in v višini 100 EUR za vsak podatek ali sklop podatkov, ki je bil prijavljen prepozno ali ni bil prijavljen v dematerializirani obliki, čeprav se je to zahtevalo, pri čemer je najnižji znesek 1500 EUR.

- 59 Osemnajsta dodatna določba k splošnemu davčnemu zakonu določa tudi, da teh glob ni mogoče kumulirati z globami, določenimi v členih 198 in 199 tega zakona, ki na splošno določata sankcije, ki se uporabljajo za davčne zavezance, ki ne spoštujejo obveznosti prijave, ali to storijo nepopolno, prepozno ali zunaj predpisanih oblik. V skladu s temi določbami se ob neobstoju neposredne gospodarske škode za davčne organe nepredložitev obračuna v predpisanem roku, razen v posebnih primerih, kaznuje s pavšalno globo v višini 200 EUR, katere znesek se zmanjša za polovico, če davčni zavezanec prepozno predloži obračun, brez predhodne zahteve davčne uprave. Predložitev nepopolne, nepravilne ali napačne prijave se kaznuje s pavšalno globo 150 EUR, predložitev prijave zunaj predpisanih oblik pa s pavšalno globo 250 EUR.
- 60 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je z osemnajsto dodatno določbo k splošnemu davčnemu zakonu sankcionirana le neizpolnitev obveznosti prijave ali zgolj formalnih obveznosti, povezanih s tem, da ima davčni zavezanec premoženje ali pravice v tujini, z naložitvijo zelo visokih pavšalnih glob, ker se uporabljajo za vsak podatek ali za vsak zadevni sklop podatkov, ne glede na to, ali se zanje določi najnižji znesek 1500 EUR ali 10000 EUR in njihov skupni znesek ni omejen. Te pavšalne globe se poleg tega kumulirajo s sorazmerno globo v višini 150 %, določeno v prvi dodatni določbi k zakonu 7/2012.
- 61 Iz navedenega izhaja tudi, da znesek teh pavšalnih glob ni primerljiv z zneskom glob, naloženih davčnim zavezancem na podlagi členov 198 in 199 splošnega davčnega zakona, ki se zdita primerljiva v delu, v katerem se z njima sankcionira kršitev obveznosti, podobnih tistim iz osemnajste dodatne določbe k splošnemu davčnemu zakonu.
- 62 Te značilnosti zadostujejo za ugotovitev, da pavšalne globe iz te določbe uvajajo nesorazmerno omejitev prostega pretoka kapitala.
- 63 Glede na vse zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija s tem, da je:
- določila, da neizpolnitev ali nepopolna ali prepozna izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, povzroči obdavčitev neprijavljenih dohodkov, ki ustrezajo vrednosti teh sredstev, opredeljenih kot „neizkazani kapitalski dobiček“, ne da bi se bilo v praksi mogoče sklicevati na zastaranje;
 - za neizpolnitev ali nepopolno ali prepozno izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, določila sorazmerno globo v višini 150 % zneska davka, izračunanega na zneske, ki ustrezajo vrednosti tega premoženja ali teh pravic, ki se lahko kumulira s pavšalnimi globami, in
 - za neizpolnitev ali nepopolno ali prepozno izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, določila pavšalne globe, katerih znesek ni primerljiv s sankcijami, določenimi za podobne kršitve v povsem nacionalnem okviru, in katerih skupni znesek ni omejen,

ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.

Stroški

- 64 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov, in ker je bila ugotovljena neizpolnitev obveznosti, se tej državi članici naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Kraljevina Španija s tem, da je

- **določila, da neizpolnitev ali nepopolna ali prepozna izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, povzroči obdavčitev neprijavljenih dohodkov, ki ustrezajo vrednosti teh sredstev, opredeljenih kot „neizkazan kapitalski dobiček“, ne da bi se bilo v praksi mogoče sklicevati na zastaranje;**
 - **za neizpolnitev ali nepopolno ali prepozno izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, določila sorazmerno globo v višini 150 % zneska davka, izračunanega na zneske, ki ustrezajo vrednosti tega premoženja ali teh pravic, ki se lahko kumulira s pavšalnimi globami, in**
 - **za neizpolnitev ali nepopolno ali prepozno izpolnitev obveznosti posredovanja podatkov o premoženju in pravicah, ki so v tujini, določila pavšalne globe, katerih znesek ni primerljiv s sankcijami, določenimi za podobne kršitve v povsem nacionalnem okviru, in katerih skupni znesek ni omejen,**
- ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**

2. Kraljevini Španiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi