



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 27 januari 2022*

”Fördragsbrott – Artikel 258 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Skyldighet att lämna information om egendom eller rättigheter som innehas i andra medlemsstater i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) – Åsidosättande av denna skyldighet – Preskription – Påföljder”

I mål C-788/19,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 23 oktober 2019,

Europeiska kommissionen, inledningsvis företrädd av C. Perrin, N. Gossement och M. Jáuregui Gómez, samtliga i egenskap av ombud, därefter av C. Perrin och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av L. Aguilera Ruiz och S. Jiménez García, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande L. Bay Larsen, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 15 juli 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: spanska.

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45, 49, 56 och 63 FEUF samt enligt artiklarna 28, 31, 36 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3; svensk specialutgåva, område 2, volym 11, s. 37) (nedan kallat EES-avtalet) genom att
 - föreskriva att om inte informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet fullgörs eller om ”formulär 720” inges för sent, så ska dessa tillgångar kvalificeras som ”omotiverade kapitalvinster”, utan möjlighet att återropa preskription,
 - automatiskt påföra ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om ”formulär 720” inges för sent, och
 - påföra, för det fall informationsskyldigheten om egendom och rättigheter i utlandet inte fullgörs eller om ”formulär 720” inges för sent, fasta böter som är strängare än de sanktionsavgifter som föreskrivs i de allmänna bestämmelserna om sanktionsavgifter för liknande överträdelser.

Tillämpliga bestämmelser

- 2 I artonde tilläggsbestämmelsen till Ley 58/2003 General Tributaria (lag nr 58/2003 om allmän skattelag) av den 17 december 2003, i dess lydelse enligt lag nr 7/2012 (nedan kallad den allmänna skattelagen), föreskrivs följande:

”1. Enligt artiklarna 29 och 93 i denna lag ska skattskyldiga personer, i enlighet med de villkor som fastställs genom förordning, lämna följande information till skattemyndigheterna:

 - a) Information om konton i utlandet som öppnats i banker eller kreditinstitut, som de är innehavare av eller förmånstagare till eller som de har fullmakt till eller på annat sätt har förfoganderätt över.
 - b) Information om alla värdepapper, tillgångar, andelar eller rättigheter som representerar kapital, eget kapital eller tillgångar i alla slag av inrättningar eller om överföring till tredje man av eget kapital som de är innehavare till och som är beläget eller placerat i utlandet, liksom om livförsäkringar eller invaliditetsförsäkringar som de har tecknat och om livränta eller tillfälliga inkomster som de uppbär till följd av att de överlämnat kapital i kontanter, eller information om lös eller fast egendom som förvärvats från enheter etablerade i utlandet.
 - c) Information om fast egendom och rättigheter i fast egendom belägen i utlandet som de är innehavare av.

...

2. Systemet med överträdelser och sanktionsavgifter.

Med överträdelse av skattelagstiftningen avses att inte i tid inge den informationsdeklaration som föreskrivs i denna tillägsbestämmelse eller att i deklarationen ange ofullständig, oriktig eller felaktig information.

Med överträdelse av skattelagstiftningen avses även att inge nämnda deklarationer på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, när det föreskrivs att dessa medel ska användas.

De ovannämnda överträdelserna är mycket allvarliga och beivras enligt följande bestämmelser:

- a) Vid underlåtenhet att informera om konton som innehas i kreditinstitut i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma konto och som borde ha inkluderats i deklarationen eller som deklarerats på ett ofullständigt, oriktigt eller felaktigt sätt, dock minst 10 000 euro.

Böterna uppgår till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma konto, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

- b) Vid underlåtenhet att informera om värdepapper, tillgångar, andelar, rättigheter, försäkringar och inkomster som deponerats, förvaltas eller erhållits i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som hänför sig till varje tillgång, individuellt beaktad i förhållande till sin kategori, som borde ha inkluderats i deklarationen eller som deklarerats på ett ofullständigt, oriktigt eller felaktigt sätt, dock minst 10 000 euro.

Böterna uppgår till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som hänför sig till varje tillgång, individuellt beaktad i förhållande till sin kategori, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

- c) Vid underlåtenhet att deklarerera fast egendom och rättigheter i fast egendom i utlandet uppgår påföljden till ett fast bötesbelopp på 5 000 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma fasta egendom eller samma rättighet i en fast egendom och som borde ha angetts i deklarationen eller för varje uppgift som är ofullständig, oriktig eller felaktig, dock minst 10 000 euro.

Bötesbeloppet ska uppgå till 100 euro för varje uppgift eller serie av uppgifter som avser samma fasta egendom eller samma rättighet i en fast egendom, dock minst 1 500 euro, om deklarationen har lämnats in för sent utan föregående föreläggande från skattemyndigheten. På samma sätt bestraffas ingivandet av en deklaration på annat sätt än elektroniskt eller genom databehandling eller telematik, om det föreligger en skyldighet att göra det på detta sätt.

De överträdelser och sanktionsavgifter som regleras i förevarande tillägsbestämmelse kumuleras inte med dem som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i denna lag.

3. I de lagar som reglerar respektive skatt får särskilda konsekvenser föreskrivas för det fall den informationsskyldighet som föreskrivs i denna tillägsbestämmelse inte iakttas.”

- 3 Artikel 39 i 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 (lag nr 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om partiell ändring av lagarna om bolagsskatt, om skatt på inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i landet och om skatt på förmögenhet) av den 28 november 2006, i dess lydelse enligt lag nr 7/2012 (nedan kallad lagen om inkomstskatt för fysiska personer) har följande lydelse:

”1. Med omotiverad kapitalvinst avses egendom eller rättigheter vars ägande, deklaration eller förvärv inte motsvarar inkomster eller kapital som den skattskyldiga personen har deklarerat, liksom att skulder som inte existerar inkluderas i någon deklaration avseende sådan skatt eller förmögenhetsskatt eller vid registrering av dessa i officiella böcker eller register.

Omotiverade kapitalvinster ingår i det allmänna beskattningsunderlaget för den beskattningsperiod då de upptäcktes, såvida inte den skattskyldiga personen visar att vederbörande har förvärvat äganderätten till de aktuella rättigheterna eller egendomen under en preskriberad period.

2. Innehav, deklaration och förvärv av egendom eller rättigheter för vilka den informationsskyldighet som avses i den artonde tilläggsbestämmelsen till skattelagen inte har iakttagits inom föreskriven tid, ska under alla omständigheter behandlas som omotiverade kapitalvinster och ingå i det allmänna beskattningsunderlaget för den äldsta icke preskriberade beskattningsperioden för vilken rättelse kan ske.

Bestämmelserna i denna punkt ska dock inte tillämpas om den skattskyldiga personen kan styrka att den egendom eller de rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom deklarerade inkomster eller inkomster som erhållits under beskattningsperioder för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt.”

- 4 Artikel 121 i Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (lag nr 27/2014 om bolagsskatt) av den 27 november 2014 (nedan kallad lagen om bolagsskatt) har rubriken ”Egendom och rättigheter som inte är bokförda eller deklarerade: Inkomster som antas ha förvärvats”. I denna artikel föreskrivs följande:

”1. Tillgångar som innehas av den skattskyldiga personen och som inte har bokförts ska antas ha förvärvats med hjälp av icke deklarerade inkomster.

Antagandet gäller även när förvärvsvärdet delvis undanhålls.

2. De tillgångar som inte har bokförts ska antas tillhöra den skattskyldiga personen från och med att personen innehar dem.

3. Det belopp som motsvarar inkomster som inte är deklarerade ska antas uppgå till förvärvsvärdet på den egendom eller de rättigheter som inte är bokförda, minus de faktiska skulder som tecknats för att finansiera förvärvet, vilka inte heller har bokförts. Nettobeloppet får aldrig vara negativt.

Beloppet för förvärvsvärdet ska kontrolleras mot bakgrund av motsvarande styrkande handlingar eller, om det inte är möjligt, mot bakgrund av de bestämmelser för värdering som föreskrivs i [den allmänna skattelagen].

4. Det antas att intäkter inte har deklarerats när skulder som inte existerar redovisas i den skattskyldiga personens bokföring.

5. Det inkomstbelopp som fastställts på grundval av ovannämnda antaganden är hänförligt till det äldsta räkenskapsåret som inte preskriberats, såvida inte den skattskyldiga personen visar att den motsvarar ett eller flera andra räkenskapsår.

6. Egendom eller rättigheter för vilka den informationsskyldighet som avses i den artonde tilläggsbestämmelsen till [den allmänna skattelagen] inte har iakttagits inom föreskriven tid, ska under alla omständigheter anses ha erhållits med icke deklarerad inkomst som hänför sig till det äldsta räkenskapsår som inte preskriberats och som fortfarande kan rättas.

Bestämmelserna i denna punkt ska dock inte tillämpas om den skattskyldiga personen kan styrka att egendom eller rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom inkomster som deklarerats eller erhållits under räkenskapsår för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt.

...”

5 I den första tilläggsbestämmelsen till lag nr 7/2012, med rubriken ”Bestämmelser om sanktionsavgifter vid omotiverade kapitalvinster och vid antagande att inkomst erhållits”, föreskrivs följande:

”Tillämpningen av artikel 39.2 i [lagen om inkomstskatt för fysiska personer] och av artikel 134.6 i den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt, godkänd genom kungligt lagstiftningsdekret nr 4/2004 av den 5 mars 2004[, vars bestämmelser senare upptagits i artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt,] fastställer en överträdelse av skattelagstiftningen som ska anses vara mycket allvarlig och som kommer att beivras med böter på 150 procent av sanktionsavgiftens belopp.

Sanktionsavgiften ska grunda sig på värdet av det totala belopp som följer av tillämpningen av de artiklar som avses i föregående punkt. ...”

Det administrativa förfarandet

6 Genom en formell underrättelse av den 20 november 2015 uppmärksammade kommissionen de spanska myndigheterna på att vissa aspekter av skyldigheten att deklarerera egendom och rättigheter i utlandet med ”formulär 720” var oförenliga med unionsrätten. Enligt kommissionen var följderna av att denna skyldighet inte iaktogs oproportionerliga i förhållande till det syfte som eftersträvas med den spanska lagstiftningen.

7 Till följd av Konungariket Spaniens svar av den 29 februari 2016, i vilket denna medlemsstat bestred att det förelåg någon oförenlighet med unionsrätten, avgav kommissionen den 15 februari 2017 ett motiverat yttrande i vilket den vidhöll sin ståndpunkt i den formella underrättelsen.

8 Konungariket Spanien besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelser av den 12 april 2017 och av den 31 maj 2019. Konungariket Spanien gjorde i huvudsak gällande, med stöd av vissa praktiska exempel, att den aktuella lagstiftningen var förenlig med unionsrätten.

- 9 Eftersom kommissionen inte övertygades av Konungariket Spaniens argument, väckte den förevarande talan den 23 oktober 2019 med stöd av artikel 258 FEUF.

Prövning av talan

De aktuella friheterna

- 10 Kommissionen har gjort gällande att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45, 49, 56 och 63 FEUF samt enligt artiklarna 28, 31, 36 och 40 i EES-avtalet, med hänsyn till de följder som föreskrivs i dess lagstiftning när skyldigheten att med hjälp av formulär 720 deklarerera egendom eller rättigheter belägna i utlandet har åsidosatts eller iakttagits för sent.
- 11 Det ska erinras om att när en nationell åtgärd hänför sig till flera av de fria rörligheter som garanteras i fördragen, ska domstolen i princip undersöka den aktuella bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa friheter om det mot bakgrund av åtgärdens syfte visar sig att övriga friheter är helt underordnade denna frihet och kan knytas till den (se, för ett liknande resonemang, avseende en bestämmelse som rör både den fria rörligheten för kapital och friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 89–93, och dom av den 28 februari 2013, *Beker och Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punkterna 25–31, och, beträffande en bestämmelse som avser både friheten att tillhandahålla tjänster och fri rörlighet, dom av den 26 maj 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, punkt 39).
- 12 Enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i förevarande mål riskerar personer med hemvist i Spanien som underlåter att deklarerera egendom och rättigheter i utlandet, eller deklarerar dem ofullständigt eller för sent, att bli föremål för eftertaxering av den skatt som ska erläggas för de belopp som motsvarar värdet på denna egendom eller dessa rättigheter, även när dessa har förvärvats under en redan preskriberad period. De riskerar vidare att åläggas proportionella böter och särskilda fasta böter.
- 13 En sådan lagstiftning, som allmänt avser innehav av egendom eller rättigheter i utlandet av personer med hemvist i Spanien, utan att detta innehav nödvändigtvis sker i form av förvärv av andelar i utländska enheter eller huvudsakligen motiveras av önskan att erhålla finansiella tjänster, omfattas av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital. Även om dessa friheter kan påverka friheten att tillhandahålla tjänster och etableringsfriheten framstår de emellertid som underordnade den fria rörligheten för kapital, till vilken de kan anknytas. Detsamma gäller under alla omständigheter för den fria rörligheten för arbetstagare.
- 14 Domstolen konstaterar dessutom att kommissionen inte har lämnat tillräckliga uppgifter för att domstolen ska kunna bedöma på vilket sätt den aktuella nationella lagstiftningen påverkar den fria rörligheten för unionsmedborgare eller den fria rörligheten för arbetstagare, vilka garanteras i artiklarna 21 och 45 FEUF.
- 15 Av det ovan anförda följer att kommissionens invändningar ska bedömas mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital som garanteras genom artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet, vars rättsliga räckvidd i huvudsak är densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, *kommissionen/Nederländerna*, C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33, och dom av den 5 maj 2011, *kommissionen/Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

Frågan huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser

Parternas argument

- 16 Enligt kommissionen utgör den omtvistade lagstiftningen, som inte har någon motsvarighet vad gäller egendom eller rättigheter som innehas av skattskyldiga personer i landet, en inskränkning av den fria rörligheten för kapital, eftersom den medför att personer med hemvist i Spanien avhålls från att överföra sina tillgångar till utlandet. Kommissionen har hävdad att det, såsom domstolen redan har slagit fast i sin dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot (C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkterna 36–40), inte finns någon objektiv skillnad vad gäller situationen för skattskyldiga personer som har hemvist i Spanien utifrån om deras tillgångar finns i Spanien eller utanför Spanien.
- 17 Konungariket Spanien anser å sin sida att personer som av skattemässiga skäl döljer sina tillgångar inte kan åberopa den fria rörligheten för kapital. Spanien har vidare gjort gällande att de sanktionsåtgärder som vidtas vid åsidosättande av informationskyldigheten inte kan anses medföra inskränkningar i denna frihet, eftersom de är nödvändiga för att säkerställa att denna skyldighet upprätthålls på ett effektivt sätt. Enligt Konungariket Spanien befinner sig under alla omständigheter skattskyldiga personer vars tillgångar är belägna i Spanien, med hänsyn till möjligheterna till skattekontroll, inte i samma situation som de skattskyldiga vars tillgångar finns utanför detta territorium.

Domstolens bedömning

- 18 Enligt domstolens fasta praxis utgör en medlemsstats åtgärder som kan avhålla, hindra eller begränsa möjligheter för investerare i denna medlemsstat att investera i en annan medlemsstat restriktioner för kapitalrörelser, i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000, kommissionen/Belgien, C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 18, dom av den 23 oktober 2007, kommissionen/Tyskland, C-112/05, EU:C:2007:623, punkt 19, och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 44).
- 19 I förevarande fall innebär skyldigheten att deklarerera egendom eller rättigheter i utlandet med hjälp av formulär 720 och de sanktioner som är knutna till ett åsidosättande av denna skyldighet eller ett bristfälligt eller försenat uppfyllande av denna skyldighet, när det inte finns någon motsvarighet till detta vad gäller egendom eller rättigheter i Spanien, en skillnad i behandling mellan personer med hemvist i Spanien beroende på var deras tillgångar är belägna. Denna skyldighet kan avhålla, hindra eller begränsa möjligheterna för personer med hemvist i denna medlemsstat att investera i andra medlemsstater och utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital, i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet, såsom domstolen redan har slagit fast när det gäller lagstiftning som har till syfte att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skattebedrägeri i samband med undanhållande av tillgångar i utlandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot, C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkterna 36–40).
- 20 Den omständigheten att denna lagstiftning avser skattskyldiga personer som undanhållit sina tillgångar av skattemässiga skäl påverkar inte denna slutsats. Den omständigheten att en lagstiftning har till syfte att säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteundandragande kan nämligen inte utgöra hinder för att fastställa att det föreligger en restriktion för kapitalrörelser. Dessa mål ingår endast bland de tvingande skäl av allmänintresse

som kan motivera införandet av en sådan inskränkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot, C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkterna 45 och 46, och dom av den 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 30).

Huruvida restriktionen för fri rörlighet för kapital kan motiveras

Parternas argument

- 21 För det fall den omtvistade lagstiftningen skulle anses utgöra en restriktion för kapitalrörelser är kommissionen och Konungariket Spanien eniga om att den kan motiveras av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll och av målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. Kommissionen har emellertid hävdad att denna lagstiftning går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

Domstolens bedömning

- 22 Såsom angetts i punkt 20 i förevarande dom ingår behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll och målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera införandet av en begränsning av den fria rörligheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot, C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkterna 45 och 46, och dom av den 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 30).
- 23 Vad gäller kapitalrörelser föreskrivs det dessutom i artikel 65.1 b FEUF att artikel 63 FEUF inte ska påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla åtgärder som erfordras för att hindra överträdelser av staternas lagar och andra författningar, bland annat avseende beskattning.
- 24 I förevarande fall förefaller den omtvistade lagstiftningen vara ägnad att säkerställa att de eftersträvarde målen uppnås, eftersom den information som de nationella myndigheterna förfogar över i fråga om tillgångar hos personer med skatterättslig hemvist i landet men som är bosatta i utlandet totalt sett är lägre än den information som de förfogar över i fråga om tillgångar som finns inom deras respektive territorier, även om man beaktar att det finns mekanismer för informationsutbyte eller administrativt bistånd mellan medlemsstaterna. Det ska emellertid prövas om åtgärden går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

Huruvida klassificeringen av tillgångar som innehas i utlandet som en "omotiverad kapitalvinst" är proportionerlig, utan möjlighet till preskription

Parternas argument

- 25 Enligt kommissionen medför underlåtenhet att fullgöra informationsskyldigheten eller den omständigheten att formulär 720 inges i ett ofullständigt skick eller för sent följer som är oproportionerliga i förhållande till de syften som eftersträvas av den spanska lagstiftaren, eftersom de ger upphov till en icke motbevisbar presumtion om erhållande av en inkomst som inte deklarerats, som motsvarar värdet på aktuell egendom eller aktuella rättigheter, vilket medför att

den skattskyldige beskattas för motsvarande belopp, utan att denne kan åberopa preskriptionsreglerna eller undgå beskattning genom att göra gällande att denne tidigare har erlagt den skatt som ska betalas för denna egendom eller dessa rättigheter.

- 26 Konungariket Spanien har bestritt att det föreligger en icke motbevisbar presumtion för skattebedrägeri. Den har gjort gällande att undanhållandet av aktuell egendom eller aktuella rättigheter och den skattskyldiges uteblivna betalning av motsvarande skatt måste fastställas för att avsaknaden av en deklaration eller en för sent ingiven deklaration av denna egendom eller dessa rättigheter med hjälp av formulär 720 ska anses ge upphov till en presumtion att den skattskyldige har erhållit en inkomst som inte deklarerats. Konungariket Spanien har även bestridit att det helt saknas preskriptionsregler. Enligt Konungariket Spanien innehåller spansk rätt endast ett särdrag vad gäller den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa, vilken enligt *actio nata*-regeln börjar löpa först vid den tidpunkt då skattemyndigheten får kännedom om denna egendom eller dessa rättigheter för vilka informationsskyldigheten inte iakttagits eller uppfyllts ofullständigt eller för sent.

Domstolens bedömning

- 27 Enligt domstolens fasta praxis kan inte den enda omständigheten att en skattskyldig person med hemvist i landet innehar egendom eller rättigheter utanför en medlemsstats territorium utgöra grund för en allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51, och dom av den 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60).
- 28 En bestämmelse som presumerar att det föreligger ett bedrägligt beteende enbart av det skälet att de villkor som föreskrivs i bestämmelsen är uppfyllda, utan att den skattskyldige ges någon möjlighet att motbevisa denna presumtion, går i princip utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 37 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 88).
- 29 Det framgår av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och av artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt att en skattskyldig person som inte har uppfyllt sin upplysningsplikt eller som har gjort detta på ett ofullständigt sätt eller för sent kan undgå följden att det i beskattningsunderlaget för den skatt som ska erläggas för den äldsta icke preskriberade beskattningsperioden, såsom omotiverad kapitalvinst, inräknas ett belopp som motsvarar värdet på den skattskyldiges egendom eller rättigheter som inte deklarerats med hjälp av formulär 720 genom att styrka att den egendom eller de rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom deklarerade inkomster eller inkomster som erhållits under beskattningsperioder för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt.
- 30 Konungariket Spanien har dessutom, utan att motsägas av kommissionen på ett ändamålsenligt sätt, gjort gällande att den omständigheten att den skattskyldige inte har behållit bevis för den tidigare beskattningen av de belopp som använts för att förvärva egendom eller rättigheter som inte deklarerats med hjälp av formulär 720 inte automatiskt medför att dessa belopp ska inkluderas i underlaget för den skatt som den skattskyldige ska betala såsom omotiverad kapitalvinst. Denna medlemsstat har påpekat att det enligt de allmänna reglerna om fördelning av bevisbördan ankommer på skattemyndigheten att i samtliga fall bevisa att den skattskyldige inte har fullgjort sin skyldighet att betala skatten.

- 31 Av det ovan anförda följer att den spanska lagstiftarens presumtion om erhållande av omotiverade kapitalvinster inte enbart grundar sig på den skattskyldiges innehav av egendom eller rättigheter i utlandet, detta eftersom denna presumtions utlösande är knutet till att den skattskyldige har åsidosatt de särskilda deklarationsskyldigheter som åligger honom med avseende på denna egendom eller dessa rättigheter, eller uppfyllt dessa för sent. Vidare kan den skattskyldige, enligt de uppgifter som lämnats till domstolen, motbevisa denna presumtion inte bara genom att styrka att den egendom eller de rättigheter som vederbörande innehar har förvärvats genom deklarerade inkomster eller inkomster som erhållits under beskattningsperioder för vilka personen inte var skattskyldig till denna skatt, utan även, om denne inte kan styrka detta, genom att bevisa att den aktuella egendomen eller de aktuella rättigheterna har förvärvats med hjälp av deklarerade inkomster eller inkomster som härrör från räkenskapsår under vilka den skattskyldige inte var skattskyldig. Det ankommer på skattemyndigheten att kontrollera huruvida så är fallet.
- 32 Den presumtion som införts av den spanska lagstiftaren framstår under dessa omständigheter inte som oproportionerlig i förhållande till målen att säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.
- 33 Denna slutsats påverkas inte av att det är omöjligt för den skattskyldige att bryta denna presumtion genom att göra gällande att den egendom eller de rättigheter för vilka denne inte har uppfyllt sin upplysningsplikt, eller har gjort detta på ett ofullständigt sätt eller för sent, har förvärvats under en preskriberad period. Åberopandet av en preskriptionsregel påverkar nämligen inte en presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande, utan gör det endast möjligt att motverka de konsekvenser som tillämpningen av denna presumtion annars skulle få.
- 34 Det ska emellertid prövas huruvida de val som den spanska lagstiftaren har gjort i fråga om preskription i sig framstår som oproportionerliga i förhållande till de eftersträvade målen.
- 35 Det ska härvidlag påpekas att artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och av artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt i själva verket tillåter skattemyndigheten att utan tidsbegränsning justera den skatt som ska betalas för belopp som motsvarar värdet av egendom eller rättigheter som är belägna i utlandet och som inte deklarerats, eller som deklarerats ofullständigt eller för sent, med hjälp av formulär 720. Detta gäller även med beaktande av att den spanska lagstiftaren, med tillämpning av *actio nata*-regeln, endast hade för avsikt att senarelägga den tidpunkt då preskriptionstiden börjar löpa och fastställa den till det datum då skattemyndigheten för första gången får kännedom om de tillgångar eller rättigheter som innehas i utlandet, eftersom detta val i praktiken leder till att myndigheten under en obestämd period kan beskatta de inkomster som motsvarar värdet på dessa tillgångar, utan hänsyn till vilken beskattningsperiod eller vilket år skatten på motsvarande belopp normalt sett skulle betalas.
- 36 Det framgår dessutom av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och av artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt att om informationsskyldigheten inte iaktas eller iaktas för sent, så ska ett belopp motsvarande värdet på icke deklarerad egendom eller icke deklarerade rättigheter som är belägna i utlandet inkluderas i underlaget för den skatt som den skattskyldige är skyldig att betala, även när denna egendom eller dessa rättigheter ingår i vederbörandes förmögenhet under ett år eller en beskattningsperiod som redan var preskriberad den dag då vederbörande var ålagd att uppfylla upplysningsskyldigheten. En skattskyldig som har uppfyllt denna skyldighet inom den föreskrivna fristen fortsätter däremot att omfattas av preskriptionen för de eventuella dolda inkomster som använts för att förvärva egendom eller rättigheter som vederbörande har i utlandet.

- 37 Av det ovan anförda följer att den bestämmelse som antagits av den spanska lagstiftaren inte bara har en preskriberande verkan, utan även gör det möjligt för skattemyndigheten att ifrågasätta en preskription som den skattskyldige redan omfattas av.
- 38 Den nationella lagstiftaren kan visserligen införa en förlängd preskriptionstid i syfte att säkerställa en effektiv skattekontroll och att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt i samband med undanhållande av tillgångar i utlandet, förutsatt att preskriptionstidens längd inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål, bland annat med hänsyn till mekanismerna för utbyte av information och administrativt bistånd mellan medlemsstaterna (se dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot, C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkterna 66, 72 och 73). Detta gäller dock inte för införandet av mekanismer som i praktiken innebär att den period under vilken skatt kan inkrävas förlängs i all oändlighet eller som gör det möjligt att ändra en preskriptionstid som redan har löpt ut.
- 39 Det grundläggande rättssäkerhetskravet utgör nämligen i princip hinder för att offentliga myndigheter på obestämd tid kan använda sina befogenheter för att bringa en rättsstridig situation att upphöra (se, analogt, dom av den 14 juli 1972, Geigy/kommissionen, 52/69, EU:C:1972:73, punkt 21).
- 40 Såsom har angetts i punkterna 35 och 36 i förevarande dom är i förevarande fall skattemyndighetens möjlighet att agera utan begränsning i tiden, eller till och med att underlåta att beakta en preskriptionstid som redan har löpt ut, endast en följd av att den skattskyldige inte har iakttagit formkravet att inom de föreskrivna fristerna fullgöra sin skyldighet att informera om tillgångar eller rättigheter i utlandet.
- 41 Den spanska lagstiftaren har, genom att föreskriva så långtgående konsekvenser av ett åsidosättande av en sådan deklarationsskyldighet, valt en lösning som går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, utan att det är nödvändigt att undersöka vilka slutsatser som ska dras av förekomsten av mekanismer för informationsutbyte eller administrativt bistånd mellan medlemsstaterna.

Huruvida bötesbeloppet på 150 procent är proportionerligt

Parternas argument

- 42 Kommissionen har gjort gällande att den spanska lagstiftaren har infört en oproportionerlig restriktion för den fria rörligheten för kapital, genom att föreskriva att om informationsskyldigheten inte iakttas eller iakttas för sent, så ska böter åläggas uppgående till 150 procent av den skatt som beräknats på de belopp som motsvarar värdet på rättigheter eller egendom belägna i utlandet, varvid dessa böter åläggs automatiskt och utan möjlighet att begära ändring.
- 43 Kommissionen har särskilt gjort gällande att procentsatsen för dessa böter är mycket högre än de progressiva skattesatserna för böter som påförs vid försenad deklaration av skattepliktig inkomst i en rent inhemsk situation, i vilken böterna, beroende på den fastställda förseningens längd, uppgår till 5, 10, 15 eller 20 procent av den skatt som den skattskyldige ska betala, och detta trots att de förstnämnda böterna, uppgående till 150 procent av den skatt som ska betalas, till skillnad från

de sistnämnda böterna, som är kopplade till åsidosättandet av skyldigheten att betala skatten, endast rör en formell skyldighet att meddela upplysningar, vilket normalt sätt inte är förenat med en skyldighet att betala ytterligare skatt.

- 44 Kommissionen har även preciserat att den anser att de möjligheter till ändring som föreskrivs i ett förhandsbesked av den 6 juni 2017 inte kan beaktas, eftersom detta förhandsbesked inte har någon rättsverkan som lag och är av senare datum än det motiverade yttrandet. Kommissionen har understrukit att i avsaknad av en utredning från myndighetens sida skulle de skattskyldiga som inte kan bevisa att deras egendom eller rättigheter i utlandet har förvärvats med hjälp av deklarerad och beskattad inkomst automatiskt påföras böterna på 150 procent, vilket, i likhet med det tidigare nämnda fallet, skulle vara detsamma som att införa en icke motbevisbar presumtion för skattebedrägeri, varvid det inte alls beaktas att de proportionella böterna på 150 procent kumuleras med de fasta böter som föreskrivs i artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen på ett sätt som ökar den totala skatteskuld som åligger den skattskyldige.
- 45 Konungariket Spanien anser å sin sida att frågan huruvida sanktionerna är proportionerliga är något som endast får bedömas av de nationella myndigheterna, eftersom denna fråga inte har harmoniserats på europeisk nivå. Regeringen har emellertid gjort gällande att syftet med böterna på 150 procent är att beivra att en skattskyldig åsidosätter deklarationsskyldigheten utan att den aktuella skatten därefter justeras, det vill säga skatteundandragande, och att den därför inte kan jämföras med tilläggsavgifter som påförs vid försenad deklaration, vilka endast syftar till att förmå de skattskyldiga att iaktta föreskrivna frister.
- 46 Konungariket Spanien anser även att hänsyn bör tas till de möjligheter till anpassning som ges genom tolkningsbeskedet av den 6 juni 2017, vars innehåll ingår i lagen med retroaktiv verkan, och att hänsyn bör tas till den allmänna möjlighet till justering som myndigheten har enligt nationell rätt, med stöd av proportionalitetsprincipen.
- 47 Denna medlemsstat har slutligen bestritt att böterna på 150 procent är automatiska och har gjort gällande att böterna endast kan påföras när rekvisiten för den överträdelse som beivras är uppfyllda. Konungariket Spanien har vidare gjort gällande att bevisbördan för den skattskyldiges skuld alltid vilar på myndigheten och att dessa böter i praktiken inte åläggs systematiskt. Med hänsyn till särdragen hos böterna på 150 procent bör deras proportionalitet bedömas med beaktande av de påföljder som kan utdömas i de allvarligaste fallen av utebliven betalning av en skatteskuld som, vid skattebrott, kan leda till att en sanktionsavgift påförs med 600 procent av det skattebelopp som den skattskyldige ska betala.

Domstolens bedömning

- 48 Domstolen erinrar inledningsvis om att det ankommer på medlemsstaterna att, i avsaknad av harmonisering i unionsrätten, välja de påföljder som de anser lämpliga vid åsidosättande av de skyldigheter som föreskrivs i deras nationella lagstiftning på området för direkt beskattning. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna behörighet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, och följaktligen också proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 och där angiven rättspraxis).
- 49 Vad gäller frågan huruvida böterna på 150 procent är proportionerliga framgår det av den första tilläggsbestämmelsen till lag nr 7/2012 att tillämpningen av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och av artikel 134.6 i den konsoliderade versionen av lagen om bolagsskatt,

godkänd genom kungligt lagstiftningsdekret nr 4/2004 av den 5 mars 2004, vars bestämmelser därefter har överförts till artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt, medför att böter ska åläggas med 150 procent av det totala skattebelopp som ska betalas för belopp motsvarande värdet av egendom eller rättigheter som innehas i utlandet. Dessa böter kumuleras med de fasta böter som föreskrivs i artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen, vilka böter tillämpas på varje uppgift eller varje kategori av uppgifter som saknas, är ofullständiga, oriktiga eller felaktiga och som ska anges på blankett 720.

- 50 Även om Konungariket Spanien har hävdats att dessa proportionella böter leder till påföljder för underlåtenhet att fullgöra en materiell skyldighet att betala skatt, konstaterar domstolen att påförandet av dessa böter har ett direkt samband med åsidosättandet av deklarationsskyldigheten. Det är nämligen endast skattskyldiga personer vars situation omfattas av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer och av artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt, det vill säga skattskyldiga personer som inte har uppfyllt sin skyldighet att lämna information om sin egendom eller sina rättigheter i utlandet eller som gjort detta på ett ofullständigt sätt eller för sent, som kan åläggas dessa böter, med undantag för dem som har förvärvat sådan egendom eller sådana rättigheter med hjälp av icke deklarerad inkomst.
- 51 Även om Konungariket Spanien har gjort gällande att påförandet av de proportionella böterna på 150 procent i praktiken följer av en bedömning från fall till fall och att böternas storlek kan justeras, finner domstolen, med ledning av ordalydelsen i den första tilläggsbestämmelsen till lag nr 7/2012, att enbart tillämpningen av artikel 39.2 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer eller artikel 121.6 i lagen om bolagsskatt är tillräcklig för att fastställa att det föreligger en skatteöverträdelse som anses vara mycket allvarlig och som straffbeläggs med ett belopp på 150 procent av det skattebelopp som undvikits, eftersom denna procentsats inte formulerats som ett tak.
- 52 De möjligheter till justering som erbjuds genom ett förhandsbesked av den 6 juni 2017, som meddelats efter det motiverade yttrande som kommissionen riktade till Konungariket Spanien den 15 februari 2017, kan inte beaktas inom ramen för förevarande talan, eftersom förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2020, kommissionen/Italien (Bekämpande av sena betalningar vid handelstransaktioner), C-122/18, EU:C:2020:41, punkt 58). Den omständigheten att tolkningen i detta förhandsbesked retroaktivt skulle införlivas med den aktuella lagen saknar betydelse i detta avseende.
- 53 Det ska slutligen påpekas att den omständigheten att den proportionella straffavgiften har en mycket hög procentsats, vilket gör att den är av extremt repressiv karaktär och i många fall, med beaktande av kumuleringen med de fasta böter som föreskrivs i den artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen, kan leda till att det totala belopp som den skattskyldige ska betala på grund av ett åsidosättande av skyldigheten att lämna information om sin egendom eller sina rättigheter i utlandet kommer att uppgå till mer än 100 procent av värdet på denna egendom eller dessa rättigheter, såsom kommissionen har understrukit.
- 54 Under dessa omständigheter slog kommissionen fast att den spanska lagstiftaren, genom att förena den skattskyldiges åsidosättande av sin deklarationsskyldighet avseende sin egendom eller sina rättigheter i utlandet med ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent av det skattebelopp

som beräknats på de belopp som motsvarar värdet på denna egendom eller dessa rättigheter, vilka kan kumuleras med fasta böter, har inskränkt den fria rörligheten för kapital på ett oproportionerligt sätt.

Huruvida de fasta böterna är proportionerliga

Parternas argument

- 55 Slutligen anser kommissionen att det utgör en oproportionerlig inskränkning av den fria rörligheten för kapital att, för det fall att skyldigheten att lämna uppgifter om egendom eller rättigheter som innehas i utlandet inte iakttas eller om denna skyldighet iakttas för sent, föreskriva fasta böter som är högre än dem som föreskrivs för liknande överträdelse i ett rent nationellt sammanhang, utan att hänsyn tas till de uppgifter som skattemyndigheten kan ha tillgång till beträffande dessa tillgångar.
- 56 Kommissionen anser under alla omständigheter att den situation som härmed uppstår – nämligen att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vilken endast utgör en formell skyldighet vars åsidosättande inte vållar skattemyndigheten någon direkt ekonomisk skada, så ska böter åläggas, vilka, beroende på omständigheterna, är 15, 50 eller 66 gånger högre än dem som gäller för liknande överträdelse i rent nationella situationer och som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i den allmänna skattelagen – räcker som grund för att fastställa att dessa bötesbelopp är oproportionerliga.
- 57 Samtidigt som Konungariket Spanien har medgett att de fasta böter som föreskrivs i artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen innebär att det införts sanktionsåtgärder vid åsidosättande av en formell skyldighet, trots att detta åsidosättande inte vållar skattemyndigheten någon direkt ekonomisk skada, anser denna medlemsstat att de jämförelsegrunder som kommissionen har beaktat inte är relevanta. Konungariket Spanien anser dessutom att det snarare är lämpligt att jämföra de schablonavgifter som föreskrivs i spansk rätt vid underlåtenhet att fullgöra informationsskyldigheten eller för sent fullgörande av denna skyldighet med de straffavgifter som föreskrivs i spansk rätt vad gäller ”deklarationen av närstående transaktioner”, eftersom även denna deklaration är en deklaration av penningkaraktär, som den berörde skattskyldige måste lämna. Denna medlemsstat anser dessutom att den informationsnivå som skattemyndigheten förfogar över beträffande tillgångar som en skattskyldig person innehar i utlandet inte ska beaktas vid bedömningen av huruvida de fasta böterna är proportionerliga, vilket ska prövas enbart mot bakgrund av den skattskyldiges beteende.

Domstolens bedömning

- 58 Enligt den artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen är de skattskyldiga skyldiga att tillhandahålla skattemyndigheten ett antal uppgifter om sin egendom eller sina rättigheter i utlandet, däribland fast egendom, bankkonton, värdepapper, tillgångar, andelar eller rättigheter som representerar kapital, eget kapital eller tillgångar i alla slag av inrättningar, eller de livförsäkringar och invaliditetsförsäkringar som de förfogar över utanför spanskt territorium. Den omständigheten att en skattskyldig har anmält ofullständiga, oriktiga eller felaktiga uppgifter till skattemyndigheten eller att denne inte lämnat nödvändiga uppgifter till skattemyndigheten inom den föreskrivna fristen eller enligt föreskrivna formkrav, anses utgöra en

”skatteöverträdelse” och medför att ett schablonbelopp på 5 000 euro ska åläggas för varje enskild uppgift eller kategori av uppgifter som saknas, är ofullständiga, oriktiga eller felaktiga, med 10 000 euro som minimibelopp, och att ett belopp på 100 euro ska åläggas för varje uppgift eller kategori av uppgifter som har deklarerats för sent eller som inte anmälts på digital väg, när detta krävs, med 1 500 euro som minimibelopp.

- 59 I artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen föreskrivs även att dessa böter inte får kumuleras med dem som föreskrivs i artiklarna 198 och 199 i samma lag, vilka innehåller allmänna bestämmelser om påföljder för skattskyldiga personer som inte uppfyller sin deklarationsskyldighet eller som gör det ofullständigt, för sent eller utan att följa föreskrivna formkrav. Enligt dessa bestämmelser ska, om det inte uppstår någon direkt ekonomisk skada för skattemyndigheten, underlåtenhet att inge en deklARATION inom den föreskrivna fristen, utom i särskilda fall, leda till fasta böter på 200 euro, vars belopp ska sättas ned till hälften om den skattskyldige har ingett deklARATIONEN för sent och skattemyndigheten inte har påmint om denna försening. Ingivandet av en ofullständig, oriktig eller felaktig deklARATION bestraffas i sin tur med ett schablonbelopp på 150 euro, medan ingivande av ett intyg som inte uppfyller föreskrivna formkrav bestraffas med ett schablonbelopp på 250 euro.
- 60 Av det ovan anförda följer att den artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen föreskriver påföljder för åsidosättande av rena deklarationsskyldigheter eller rent formella skyldigheter som har samband med den skattskyldiges innehav av egendom eller rättigheter i utlandet genom påförandet av mycket höga fasta böter, eftersom de tillämpas på varje berörd uppgift eller varje kategori av uppgifter, samtidigt som de, beroende på omständigheterna, förenas med ett minimibelopp på 1 500 eller 10 000 euro och det totala beloppet för dessa böter inte är begränsat. Dessa böter kumuleras dessutom med de proportionella böter på 150 procent som föreskrivs i den första tilläggsbestämmelsen till lag nr 7/2012.
- 61 Av det ovan anförda följer även att storleken på dessa fasta böter inte står i proportion till det belopp som de skattskyldiga personerna har ådragit sig med stöd av artiklarna 198 och 199 i den allmänna skattelagen, vilka framstår som jämförbara, eftersom de medför sanktioner för åsidosättande av skyldigheter som liknar dem som föreskrivs i artonde tilläggsbestämmelsen till den allmänna skattelagen.
- 62 Dessa omständigheter är tillräckliga för att fastställa att de fasta böter som föreskrivs i denna bestämmelse utgör en oproportionerlig restriktion för den fria rörligheten för kapital.
- 63 Av vad som har anförts följer att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet genom att
- föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska icke deklarerade intäkter från dessa tillgångar beläggas med skatt som ”omotiverade kapitalvinster”, utan praktisk möjlighet att återopa preskription,
 - föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska det utdömas ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent av det skattebelopp som beräknats på belopp motsvarande värdet på denna egendom eller dessa rättigheter, vilka kan kumuleras med fasta böter, och

- föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska fasta böter åläggas, vars storlek inte står i proportion till de böter som föreskrivs för liknande överträdelser i ett rent nationellt sammanhang och vars belopp inte begränsas av ett tak.

Rättegångskostnader

- 64 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom fördragsbrottet har fastställts ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 genom att

– föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska icke deklarerade intäkter från dessa tillgångar beläggas med skatt som ”omotiverade kapitalvinster”, utan praktisk möjlighet att åberopa preskription,

– föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska det utdömas ett proportionellt bötesbelopp på 150 procent av det skattebelopp som beräknats på belopp motsvarande värdet på denna egendom eller dessa rättigheter, vilka kan kumuleras med fasta böter, och

– föreskriva att om informationsskyldigheten inte uppfyllts, eller uppfyllts ofullständigt eller för sent, vad avser egendom och rättigheter i utlandet, så ska fasta böter åläggas, vars storlek inte står i proportion till de böter som föreskrivs för liknande överträdelser i ett rent nationellt sammanhang och vars belopp inte begränsas av ett tak.

2) Konungariket Spanien ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter