

Sag C-562/07

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Kongeriget Spanien

»Traktatbrud – frie kapitalbevægelser ? artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 ? direkte beskatning ? fysiske personer ? beskatning af kapitalgevinster ? forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende personer«

Sammendrag af dom

1. *Medlemsstater – forpligtelser – manglende opfyldelse – begrundelse – princippet om beskyttelse af den berettigede forventning – princippet om loyalt samarbejde*

(Art. 226 EF)

2. *Traktatbrudssøgsmål – administrativ procedure – usædvanlig lang varighed*

(Art. 226 EF)

3. *Traktatbrudssøgsmål – Domstolens prøvelse af søgsmålsgrundlaget – relevante forhold – forholdene ved udløbet af den i den begrundede udtalelse fastsatte frist*

(Art. 226 EF)

4. *Traktatbrudssøgsmål – frist indrømmet medlemsstaten i den begrundede udtalelse – traktatbruddet bragt til ophør efterfølgende – interesse i, at sagen fortsættes*

(Art. 226 EF)

5. *Traktatbrudssøgsmål – Kommissionens søgsmålsret*

(Art. 226 EF)

6. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – indkomstskat*

(Art. 56 EF, art. 58, stk. 1, EF; EØS-aftalen, art. 40)

1. Traktatbrudsproceduren er baseret på en objektiv konstatering af, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser efter fællesskabsretten. Principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og loyalt samarbejde kan ikke påberåbes af en medlemsstat for at afværge den objektive konstatering af, at den ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet en anerkendelse af en sådan begrundelse ville modvirke det formål, som proceduren i henhold til artikel 226 EF forfølger. Hvis Kommissionen giver afkald på at anlægge et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat, når denne har bragt et påstået traktatbrud til ophør efter udløbet af fristen fastsat i den begrundede udtalelse, vil dette således ikke kunne skabe en berettiget forventning hos denne medlemsstat eller hos andre medlemsstater, der kan indvirke på, om et af Kommissionen anlagt søgsmål vil kunne antages til realitetsbehandling. Den omstændighed, at Kommissionen ikke indgiver en stævning i medfør af artikel 226 EF straks efter udløbet af fristen

fastsat i den begrundede udtalelse, kan desuden heller ikke bevirke, at der hos den pågældende medlemsstat skabes en berettiget forventning om, at traktatbrudsproceduren er blevet afsluttet.

(jf. præmis 18-20)

2. Selv om det forhold, at den administrative procedure strækker sig over usædvanligt lang tid, ganske vist kan bevirke, at et traktatbrudssøgsmål må afvises, er dette kun tilfældet, hvor Kommissionens adfærd har gjort det vanskeligere for den pågældende stat at tilbagevise Kommissionens argumentation og dermed har tilsidesat den pågældende medlemsstats ret til forsvar, og det påhviler denne medlemsstat at føre bevis for en sådan vanskelighed.

(jf. præmis 21)

3. Inden for rammerne af et søgsmål i henhold til artikel 226 EF skal spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen nævnt i den begrundede udtalelse.

(jf. præmis 23)

4. Kommissionen har fortsat retlig interesse i at anlægge sag i henhold til artikel 226 EF, selv når det påståede traktatbrud er bragt til ophør efter udløbet af den frist, der er fastsat i den begrundede udtalelse. En medlemsstat kan derfor ikke, når den i kraft af den administrative procedure er blevet oplyst om, at Kommissionen kritiserer den for at have tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, og når der ikke foreligger et udtrykkeligt tilsagn fra Kommissionen om, at den vil afslutte den indledte traktatbrudsprocedure, få medhold i, at nævnte institution har tilsidesat retssikkerhedsprincippet.

(jf. præmis 23 og 24)

5. Kommissionen skal hverken påvise en søgsmålsinteresse eller angive grundene til, at den har anlagt traktatbrudssøgsmålet. Når genstanden for søgsmålet, således som den kan fastlægges på grundlag af stævningen, svarer til tvistens genstand som fastlagt i åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse, kan en indsigelse om magtfordrejning ikke tages til følge.

(jf. præmis 25)

6. En medlemsstat, der beskatter kapitalgevinster realiseret i denne medlemsstat forskelligt, alt efter om de er opnået af bosiddende personer eller ikke-bosiddende personer, skønt disse skattepligtige personer befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til denne beskatning, tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde.

En lovgivning, der kun omhandler kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver i den pågældende medlemsstat, og som ikke ved hjælp af en fordelagtig skattemæssig behandling af bosiddende personer forfølger et socialt formål, og for hvilken det ikke er godtgjort, at den tilsigter at tage den skattepligtiges personlige situation i betragtning ved skatteberegningen, angår ikke forskellige situationer, der skyldes de skattepligtiges bopælssted som omhandlet i artikel 58, stk. 1, EF.

Den omstændighed, at der er overenskomster til forebyggelse af dobbeltbeskatning, ændrer ikke dette resultat, når disse kun delvist udligner skattebeløb, som de ikke-bosiddende personer har betalt i den pågældende medlemsstat. Den omstændighed, at der er en overenskomst til forebyggelse af dobbeltbeskatning, udelukker desuden ikke, at en indkomst, som en skattepligtig person oppebærer i en stat uden at være bosiddende dér, og som udelukkende beskattes i denne

stat, ikke desto mindre kan tages i betragtning af bopælsstaten ved beregningen af skatten af den pågældendes øvrige indkomst, bl.a. for at kunne anvende progressionsskattereglen. Den omstændighed, at en person har status som ikke-bosiddende person, indebærer derfor ikke, at denne regel ikke finder anvendelse. Det følger under sådanne omstændigheder, at de to kategorier af skattepligtige personer er i en sammenlignelig situation med hensyn til denne regel.

Restriktionen, der følger af en sådan lovgivning, kan ikke begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem, når der ikke er en direkte forbindelse mellem de fordele, der bliver indrømmet bosiddende skattepligtige personer, og en udligning som følge af en bestemt skatteopkrævning.

(jf. præmis 50-59, 65, 66 og 69 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

6. oktober 2009 (*)

»Traktatbrud ? frie kapitalbevægelser ? artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40 ? direkte beskatning ? fysiske personer ? beskatning af kapitalgevinster ? forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende personer«

I sag C-562/07,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 19. december 2007,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og I. Martínez del Peral, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

Kongeriget Belgien ved T. Materne, som befuldmægtiget

Republikken Letland ved E. Balode-Buraka, som befuldmægtiget

Republikken Østrig ved E. Riedl og C. Pesendorfer, som befuldmægtigede,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformand for Femte Afdeling, M. Ilešić, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF og 56 EF samt artikel 28 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet det indtil den 31. december 2006 behandlede kapitalgevinster realiseret i Spanien forskelligt, alt efter om de var opnået af bosiddende personer eller ikke-bosiddende personer.

Retsforskrifter

2 I Spanien blev beskatning af bosiddende personers indkomster indtil den 31. december 2006 reguleret af den konsoliderede lovtekst om beskatning af fysiske personers indkomst (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), vedtaget ved kongeligt lovdekret nr. 3/2004 af 5. marts 2004 (BOE nr. 60 af 10.3.2004, s. 10670, som berigtiget i BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 11014, herefter »TRLIRPF«). I henhold til TRLIRPF's artikel 67 og 77 blev kapitalgevinster ved overdragelse af formueaktiver, som den skattepligtige havde ejet i mere end et år, beskattet med en fast sats på 15%. Andre kapitalgevinster blev beskattet efter en progressiv sats fastsat i TRLIRPF's artikel 64 og 75, som var på mellem 15% og 45%.

3 Indtil denne dato blev beskatningen af ikke-bosiddende personers indkomster reguleret af den konsoliderede lovtekst om beskatning af ikke-bosiddende personers indkomst (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), vedtaget ved kongelig lovdekret nr. 5/2004 af 5. marts 2004 (BOE nr. 62 af 12.3.2004, s. 11176, herefter »TRLIRNR«), hvis artikel 25, stk. 1, litra f), undergav kapitalgevinster en fast skattesats på 35%.

4 I medfør af TRLIRNR's artikel 46 kunne ikke-bosiddende personer, hvis samlede indkomst i et skatteår fra arbejde eller økonomisk aktivitet i Spanien var på mindst 75%, vælge at være underlagt reglerne om beskatning af fysiske personers indkomst. Denne artikels stk. 3 bestemte, at der skulle tages hensyn til disse arbejdstageres personlige og familiemæssige forhold.

5 Denne ordning blev ophævet den 1. januar 2007 med ikrafttrædelsen af lov nr. 35/2006 om beskatning af fysiske personers indkomst og om delvis ændring af lovene om selskabsbeskatning, beskatning af ikke-bosiddende personers indkomst og formuebeskatning (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, BOE nr. 285 af 29.11.2006, s. 41734, som berigtiget i BOE nr. 57 af 7.3.2007, s. 9634).

Den administrative procedure

6 Den 18. oktober 2004 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien, hvor den gjorde denne medlemsstat opmærksom på, at den skattemæssige behandling, som arbejdsindtægter og kapitalgevinster fra Spanien for fysiske personer, der ikke var bosiddende i Spanien, var underlagt, efter denne institutions opfattelse var i strid med artikel 39 EF og 56 EF samt EØS-aftalens artikel 28 og 40, da anvendelsen af en højere skattesats på ikke-bosiddende personers indkomster end den, der anvendtes på bosiddende personers indkomster, kunne udgøre en forskelsbehandling i henhold til EF-traktaten, hvis der ikke forelå objektive grunde til at behandle de to situationer forskelligt.

7 Kongeriget Spaniens svar overbeviste ikke Kommissionen, som derfor den 13. juli 2005 sendte en begrundet udtalelse til denne medlemsstat, hvori den opfordrede Kongeriget Spanien til at vedtage de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist af to måneder fra modtagelsen heraf.

8 Den 7. februar 2006 besvarede Kongeriget Spanien den begrundede udtalelse med, at de ændringer, der var nødvendige for at bringe de påståede tilsidesættelser til ophør, var ved at blive vedtaget. Det fremgår af parternes indlæg, at de nævnte ændringer blev vedtaget den 28. november 2006 og trådte i kraft den 1. januar 2007.

9 Selv om Kommissionen anser de tilsidesættelser, som den har gjort opmærksom på, for at være blevet bragt til ophør med de nye bestemmelsers ikrafttræden, har den besluttet at anlægge denne sag.

10 Under retsforhandlingerne for Domstolen har Kommissionen hævet sagen for så vidt angår påstanden om tilsidesættelse af artikel 39 EF og EØS-aftalens artikel 28.

11 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 2. juni 2008 har Kongeriget Belgien, Republikken Letland og Republikken Østrig fået tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Kongeriget Spaniens påstande.

Om søgsmålet

Om formaliteten

Parternes argumenter

12 Kongeriget Spanien, som anerkender, at det tilkommer Kommissionen at beslutte, hvorvidt der skal anlægges et traktatbrudssøgsmål, har samtidig rejst tvivl om, hvorvidt sagen kan realitetsbehandles, idet det har gjort gældende, at Kommissionen i det foreliggende tilfælde har tilsidesat princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om loyalt samarbejde med medlemsstaterne samt retssikkerhedsprincippet, og at der er tale om magtfordrejning fra Kommissionens side.

13 Hvad for det første angår tilsidesættelse af principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og loyalt samarbejde har Kongeriget Spanien anført, at medlemsstaterne kan påberåbe sig disse principper over for en fællesskabsinstitution, når denne ved en praksis, der gentages og opretholdes, giver anledning til en begrundet forventning hos medlemsstaterne om, hvordan den konkret vil forholde sig i en bestemt situation, og når der ikke er holdepunkter for at

formode, at den vil ændre denne praksis. Når det drejer sig om et traktatbrudssøgsmål, er det Kommissionens faste praksis ikke at anlægge et sådant søgsmål, når medlemsstaten, som har overtrådt fællesskabsretten, har bragt tilsidesættelserne til ophør efter udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, men før søgsmålets anlæggelse, også selv om der stadig kan være en vis interesse i en retssag. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen tilsidesat de ovennævnte principper ved at anlægge sit søgsmål næsten et år efter, at den foreholdte tilsidesættelse var bragt til ophør, uden forudgående at have oplyst den pågældende medlemsstat om sin intention om at fravige sin sædvanlige praksis og uden at give en gyldig grund herfor.

14 Hvad for det andet angår retssikkerhedsprincippet har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Kommissionens anerkendte ret til frit at vælge tidspunktet for, hvornår den vil anlægge et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat, for ikke at skabe en »alvorlig retsusikkerhed« for medlemsstaterne skal begrænses til de tilfælde, hvor den pågældende medlemsstat vedbliver med den foreholdte tilsidesættelse. Kommissionen har i dette tilfælde ladet gå næsten et år fra tidspunktet, hvor den påståede tilsidesættelse blev bragt til ophør, til anlæg af dette søgsmål, hvorved retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat.

15 Hvad for det tredje angår magtfordrejning har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Kommissionen ikke bruger traktatbrudssøgsmålet i overensstemmelse med dets formål, når det bruger det af to andre grunde, som det ikke var tiltænkt. Kommissionen har således for det første til hensigt at straffe denne medlemsstat for, at de spanske domstole ikke har forelagt Domstolen en anmodning om en præjudiciel afgørelse på området for direkte skatter. For det andet ønsker Kommissionen, at Domstolen udtaler sig i dette søgsmål for at sikre borgerne en korrekt anvendelse af fællesskabsretten, hvorved traktatbrudssøgsmålets genstand tilnærmes det præjudicielle søgsmåls genstand.

16 Kongeriget Belgien og Republikken Østrig, hvis indlæg til støtte for Kongeriget Spaniens påstande begrænser sig til spørgsmålet, om søgsmålet kan antages til realitetsbehandling, har gjort gældende, at det påhviler Kommissionen at godtgøre en tilstrækkelig interesse i at anlægge sagen. I dette tilfælde er den påståede tilsidesættelse ikke af en så alvorlig karakter, at det kan begrunde et søgsmål, idet det forhold, at de spanske domstole ikke har forelagt en anmodning om en præjudiciel afgørelse på området for direkte skatter, ikke godtgør, at der er en tilstrækkelig interesse i at anlægge dette søgsmål. Herudover vil Kommissionen kun kunne anlægge et traktatbrudssøgsmål med henblik på at få en påstået tilsidesættelse bragt til ophør. Da Kongeriget Spanien har bragt den tilsidesættelse til ophør, som den foreholdes, kan Kommissionen ikke længere frit vurdere, om det er formålstjenligt at anlægge et søgsmål.

17 For så vidt angår spørgsmålet om, hvornår traktatbrudssøgsmål generelt kan antages til realitetsbehandling, har Kommissionen principalt gjort gældende, at skønsbeføjelsen, som traktaten og Domstolens retspraksis tilkender den i traktatbrudssager, forudsætter, dels at Kommissionen kan bestemme, om der er grund til at anlægge et søgsmål eller ej uden at angive grundene til sin beslutning, dels at den ikke skal overholde en bestemt tidsfrist med hensyn til procedures forskellige stadier. Efter Kommissionens vurdering kan ingen af de af Kongeriget Spanien anførte grunde til at afvise sagen således tages til følge.

Domstolens bemærkninger

18 Hvad for det første angår den påståede tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, hvilket følger umiddelbart af retssikkerhedsprincippet og af princippet om loyalt samarbejde, skal det fremhæves, at en traktatbrudsprocedure er baseret på en objektiv konstatering af, at en medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser efter fællesskabsretten, og at principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og loyalt samarbejde ikke i et tilfælde som det i denne sag foreliggende kan påberåbes af en medlemsstat for at afværge den objektive

konstatering af, at den ikke har opfyldt sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten eller bestemmelser i den afledte ret, idet en anerkendelse af en sådan begrundelse ville modvirke det formål, som proceduren i henhold til artikel 226 EF forfølger (dom af 24.4.2007, sag C-523/04, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 3267, præmis 28).

19 Hvis Kommissionen i givet fald giver afkald på at anlægge et traktatbrudssøgsmål mod en medlemsstat, når denne har bragt et påstået traktatbrud til ophør efter udløbet af fristen fastsat i den begrundede udtalelse, vil dette således ikke kunne skabe en berettiget forventning hos denne medlemsstat eller hos andre medlemsstater, der kan indvirke på, om et af Kommissionen anlagt søgsmål vil kunne antages til realitetsbehandling.

20 Det skal tilføjes, at den omstændighed, at Kommissionen ikke indgiver en stævning i medfør af artikel 226 EF straks efter udløbet af fristen fastsat i den begrundede udtalelse, heller ikke kan bevirke, at der hos den pågældende medlemsstat skabes en berettiget forventning om, at traktatbrudsproceduren er blevet afsluttet.

21 Selv om det forhold, at den administrative procedure strækker sig over usædvanligt lang tid, ganske vist kan bevirke, at et traktatbrudssøgsmål må afvises, fremgår det af retspraksis, at dette kun er tilfældet, hvor Kommissionens adfærd har gjort det vanskeligere for den pågældende stat at tilbagevise Kommissionens argumentation og dermed har tilsidesat den pågældende medlemsstats ret til forsvar, og at det påhviler denne medlemsstat at føre bevis for en sådan vanskelighed (jf. i denne retning dom af 8.12.2005, sag C-33/04, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 10629, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det må imidlertid konstateres, at Kongeriget Spanien i denne sag ikke har fremført noget konkret argument om, at den administrative fases lange varighed, og navnlig tidsrummet mellem denne medlemsstats besvarelse af den begrundede udtalelse og sagsanlægget, har påvirket dens udøvelse af retten til forsvar. Kongeriget Spanien har blot bestridt Kommissionens ret til i denne sag at afgøre, om det må anses for formålstjenligt at anlægge og opretholde et traktatbrudssøgsmål.

23 Hvad for det andet angår retssikkerhedsprincippet følger det af fast retspraksis, dels at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse (jf. bl.a. dom af 4.7.2002, sag C-173/01, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6129, præmis 7, og af 14.4.2005, sag C-519/03, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3067, præmis 18), dels at Kommissionen fortsat har retlig interesse i at anlægge sag i henhold til artikel 226 EF, selv når det påståede traktatbrud er bragt til ophør efter udløbet af den frist, der er fastsat i den begrundede udtalelse (dommen af 14.4.2005 i sagen Kommissionen mod Luxembourg, præmis 19).

24 Det følger heraf, at Kongeriget Spanien, da det i kraft af den administrative procedure fik oplyst, at Kommissionen kritiserede det for at have tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, og da der ikke forelå et udtrykkeligt tilsagn fra Kommissionen om, at den ville afslutte den indledte traktatbrudsprocedure, ikke vil kunne få medhold i, at retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat.

25 Hvad for det tredje angår indsigelsen om magtfordrejning er det tilstrækkeligt at bemærke, at Kommissionen i overensstemmelse med Domstolens faste praksis hverken skal påvise en søgsmålsinteresse eller angive grundene til, at den har anlagt traktatbrudssøgsmålet (jf. bl.a. dom af 1.2.2001, sag C-333/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1025, præmis 24, og af 13.6.2002, sag C-474/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5293, præmis 25, samt dommen af 8.12.2005 i sagen Kommissionen mod Luxembourg, præmis 65 og 66). Eftersom genstanden for søgsmålet, således som den kan fastlægges på grundlag af stævningen, svarer til tvistens

genstand som fastlagt i åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse, kan indsigelsen om magtfordrejning ikke tages til følge.

26 Det følger af de foregående betragtninger, at sagen kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

Parternes argumenter

27 Kommissionen har oplyst, at kapitalgevinster realiseret som følge af overdragelse af aktiver i Spanien af ikke-bosiddende skattepligtige personer i henhold til den spanske lovgivning, der gjaldt indtil den 31. december 2006, blev beskattet med en fast skattesats på 35%, hvorimod kapitalgevinster realiseret af bosiddende personer blev beskattet efter en progressiv skala, når de overtagne aktiver havde været ejet i et år eller mindre, og til en fast sats på 15%, når aktiverne havde været ejet længere end et år. Som følge heraf var skattebyrden for ikke-bosiddende personer altid større, når de overdrog deres aktiver efter et år eller mere efter aktivernes erhvervelse. I tilfælde af overdragelse af et aktiv ejet i et år eller mindre var skattebyrden for ikke-bosiddende personer også større, med undtagelse af den situation, hvor den gennemsnitlige skattesats, som anvendtes på bosiddende skattepligtige personer, var på eller oversteg 35%, hvilket forudsatte en meget høj indkomst.

28 Da der ikke er nogen objektiv forskel mellem bosiddende og ikke-bosiddende skattepligtige personer, vil enhver forskelsbehandling i form af en større skattebyrde for ikke-bosiddende personer i forhold til bosiddende personer ifølge Kommissionen udgøre en uberettiget forskelsbehandling i henhold til traktaten.

29 Kommissionen har med hensyn til de af Kongeriget Spanien fremsatte begrundelser gjort gældende, at hensynet til sammenhængen i skattesystemet ikke gyldigt kan påberåbes i dette tilfælde. Ifølge Domstolens praksis kan dette hensyn kun tages i betragtning, når der er en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. I dette tilfælde var den større skattebyrde for ikke-bosiddende personer imidlertid ikke ledsaget af nogen skattemæssig fordel for disse personer.

30 Kommissionen har tilføjet, at den finder, at Domstolens ræsonnement i dom af 27. juni 1996, Asscher (sag C-107/94, Sml. I, s. 3089), kan overføres til dette tilfælde, da de spanske skattebestemmelser, der ligger til grund for dette søgsmål, i lighed med de i nævnte dom omhandlede nationale bestemmelser bestemte, at der skulle anvendes en højere skattesats på kapitalgevinster realiseret af ikke-bosiddende personer end på kapitalgevinster oppebåret af bosiddende personer. Henset til Domstolens praksis er den omstændighed, at den nævnte dom vedrørte etableringsfriheden, ikke til hinder for at overføre det deri angivne resultat til de i denne sag omhandlede spanske bestemmelser.

31 Kongeriget Spanien, som har bestridt, at der foreligger et traktatbrud, har for det første anført, at kapitalgevinster, som en ikke-bosiddende person opnår ved salg af et formueaktiv, som befinder sig på spansk område, kun udgør en del af dennes indkomster, som ofte hovedsageligt består af indkomster fra den pågældendes erhvervsaktivitet. For at fastslå, om bosiddende skattepligtige og ikke-bosiddende skattepligtige personer befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation, er det ikke nok at se på en bestemt form for transaktioner. Der skal tages hensyn til de skattepligtiges samlede aktiviteter og indkomster, som de modtager derfra.

32 Det sted, hvor det vil være lettest at bedømme en ikke-bosiddende persons personlige skatteevne, vil være det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette sted er som hovedregel sammenfaldende med den sædvanlige bopæl. Kongeriget Spanien har for så vidt

angår undtagelserne hertil anført, at de skattepligtige, der ikke er bosiddende på spansk område, men som fra arbejde eller anden økonomisk aktivitet har indkomster derfra, som udgør mindst 75% af deres samlede indkomst, i medfør af den i TRLIRNR's artikel 46 fastsatte ordning kan vælge beskatning af deres indkomster efter reglerne for bosiddende personer, for så vidt som det godtgøres, at de har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i en anden medlemsstat. Den spanske lovgivning er ifølge Kongeriget Spanien således i overensstemmelse med Domstolens praksis, hvorved Kongeriget Spanien har nævnt dom af 12. juni 2003, Gerritse (sag C-234/01, Sml. I, s. 5933).

33 Da de bosiddende skattepligtige personers og de ikke-bosiddende skattepligtige personers situation ikke kan sammenlignes for så vidt angår beskatning af kapitalgevinster, udgør det forhold, at der ikke anvendes samme regler for disse to kategorier af skattepligtige personer, under alle omstændigheder ikke en uberettiget forskelsbehandling. Derfor er der ikke i dette tilfælde tale om en tilsidesættelse af de frie kapitalbevægelser.

34 Kongeriget Spanien har anført, at en medlemsstat ifølge Domstolens praksis, for at sikre overholdelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, frit kan indgå en overenskomst til forebyggelse af dobbeltbeskatning med en anden medlemsstat (herefter en »DBO«). Da Kongeriget Spanien har indgået en overenskomst om dobbeltbeskatning med næsten alle medlemsstaterne, er virkningerne af den spanske beskatning delvist udlignet, og den spanske beskatning udgør derfor ikke en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

35 Kongeriget Spanien har endelig henvist til, at Domstolen i præmis 43 i dom af 5. juli 2005, D. (sag C-376/03, Sml. I, s. 5821), har udtalt, at artikel 56 EF og 58 EF ikke er til hinder for nationale bestemmelser, der nægter ikke-bosiddende skattepligtige personer, der har den væsentligste del af deres formue i bopælsmedlemsstaten, adgang til det bundfradrag, som indrømmes bosiddende skattepligtige personer. Den spanske skattelovgivning, som er omhandlet i den foreliggende sag, anvendte blot denne retspraksis, idet der i beskatningsordningen var indført en sondring mellem de objektivt forskellige situationer, som de bosiddende skattepligtige personer befinder sig i i forhold til de ikke-bosiddende skattepligtige personer.

36 Kongeriget Spanien har subsidært gjort gældende, at såfremt den omtvistede lovgivning skulle anses for at udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser, ville restriktionen være begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i det spanske skattesystem.

37 Medlemsstaten har i denne forbindelse præciseret, at kapitalgevinster, der blev realiseret inden for kort tid (et år eller mindre) af ikke-bosiddende personer, blev beskattet ved hver transaktion, hvorimod kapitalgevinster realiseret af bosiddende personer blev beskattet efter den progressive skala for beskatning af indkomster, hvis satser var på mellem 15% og 45%. Det kan således ikke anses for at have været en konsekvent mere gunstig skattemæssig behandling af bosiddende personer end af de ikke-bosiddende personer.

38 Under alle omstændigheder kan de forskellige skattesatser for henholdsvis bosiddende personer og ikke-bosiddende personer begrundes med disse skatters karakter. Beskatningen af bosiddende personers indkomster udgør en periodisk byrde, der er tilpasset den pågældende persons skatteevne ved at anvende en progressiv skala på den samlede indkomst, som denne har oppebåret i skatteåret.

39 Beskatningen af ikke-bosiddende personers indkomst udgør en umiddelbar beskatning, som skattepligtige personer, der oppebærer indkomster fra Spanien, er undergivet uden at have et fast forretningssted dér. Disse skattepligtige personer beskattes kun af de i sagens natur isolerede og sporadiske indkomster, som de måtte oppebære fra det spanske område. Det følger heraf, at det vil være umuligt at beskatte disse indkomster efter en progressiv skala. Den eneste måde at

beskatte disse indkomster på er at opkræve skatten ved hver transaktion med en fast sats.

40 I henhold til lovgivningen for bosiddende personer blev kapitalgevinster opnået efter lang tid (mere end et år) beskattet med satser, der var de samme eller lavere end dem, der gjaldt for kapitalgevinster opnået på kort tid (et år eller mindre). Formålet var at undgå, at kapitalgevinster opnået over en årrække blev udsat for de kumulative virkninger af en progressiv skala, således at de frem for at blive undergivet en årlig beskatning, efterhånden som de opstår, bliver beskattet, når de bliver realiseret. Der var således en direkte økonomisk sammenhæng mellem den skatemæssige fordel for bosiddende skattepligtige personer – beskatning til en lavere sats – og den ulempe, de ville blive påført, hvis der ikke var et sådant system til opvejning af ordningens overdrevne progressivitet eller et andet system med samme virkning. Der er imidlertid ingen grund til at anvende en mere gunstig skattesats på ikke-bosiddende skattepligtige personer i det tilfælde, hvor de realiserer kapitalgevinster efter lang tid. Ved anvendelse af en fast sats på 15% ville de således nyde godt af en fordelagtig behandling, som har til formål at kompensere for virkningerne af en progressiv skala, som ikke finder anvendelse på dem.

Domstolens bemærkninger

41 Indledningsvis bemærkes, at artikel 56 EF forbyder restriktioner for kapitalbevægelser med forbehold af artikel 58 EF. Det følger af stk. 1 og 3 i sidstnævnte artikel, at medlemsstaterne i deres skattelovgivning kan sondre imellem bosiddende skattepligtige personer og ikke-bosiddende skattepligtige personer, for så vidt som denne sondring ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser.

42 Det kan tilføjes, at artikel 58, stk. 1, EF, der som en undtagelse fra det grundlæggende princip om frie kapitalbevægelser skal fortolkes strengt, ikke kan forstås således, at enhver skattelovgivning, der indebærer en sondring mellem skattepligtige personer alt efter det sted, hvor de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 26).

43 I den foreliggende sag er det fastslået, at der ifølge den spanske lovgivning indtil den 31. december 2006 gjaldt en forskellig behandling af bosiddende skattepligtige personer og ikke-bosiddende skattepligtige personer for så vidt angår den skattesats, som kapitalgevinster opnået ved overdragelse af aktiver, fast ejendom eller andre aktiver på spansk område var undergivet.

44 For så vidt angår kapitalgevinster ved overdragelse af formueaktiver, som havde været ejet i mere end et år, var ikke-bosiddende personer konsekvent undergivet en højere skattebyrde end den, som blev båret af bosiddende personer, idet kapitalgevinster realiseret af sidstnævnte blev beskattet med en fast sats på 15%, mens kapitalgevinster realiseret af ikke-bosiddende personer blev beskattet med 35%.

45 Henset til den progressive skala var det ganske vist således, at de bosiddende personer ikke konsekvent nød godt af en mere gunstig skattesats end de ikke-bosiddende personer ved beskatning af kapitalgevinster realiseret i forbindelse med salg af aktiver, der havde været ejet i et år eller mindre. Det forholder sig ikke desto mindre således, at de ikke-bosiddende personer – idet de var undergivet en fast sats på 35% uafhængig af den realiserede kapitalgevinsts størrelse, mens de bosiddende personer først var undergivet denne sats fra det tidspunkt, hvor deres samlede indkomst nåede en vis tærskel – i hvert fald i visse tilfælde var undergivet en højere skattebyrde end den, der blev båret af de bosiddende personer.

46 Som Domstolen allerede har udtalt, er situationen med hensyn til direkte skatter for bosiddende personer og ikke-bosiddende personer i en stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, fordi den indkomst, som en ikke-bosiddende person oppebærer på en stats

område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som koncentrerer på det sted, hvor han har bopæl, og fordi den ikke-bosiddendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31 og 32, og Gerritse-dommen, præmis 43).

47 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer ikke-bosiddende personer visse skattemæssige fordele, som tilkommer bosiddende personer, indebærer derfor ikke generelt en uberettiget forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, bosiddende personer og ikke-bosiddende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, og Gerritse-dommen, præmis 44).

48 I denne sag skal det således undersøges om, der er en objektiv forskel mellem bosiddende personers og ikke-bosiddende personers situation, der gør det muligt at se bort fra den omtvistede lovgivnings diskriminerende karakter og bringe den ind under undtagelsen i artikel 58, stk. 1, EF.

49 For så vidt angår argumentet om, at den forskellige skattemæssige behandling, der følger af anvendelsen af denne lovgivning på ikke-bosiddende personer, skal ses i sammenhæng med det generelle indkomstskattesystem, der finder anvendelse på bosiddende personer og ikke-bosiddende personer, og at ikke-bosiddende personer ikke kan sammenlignes med bosiddende personer, eftersom de i deres bopælsstat har andre indkomster, som, til forskel fra, hvad der gælder for de bosiddende personer, ikke kan tages i betragtning i Spanien, bemærkes for det første, at det, i hvert fald med hensyn til beskatning af kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver ejet i mere end et år, er således, at det er den eneste indkomstkategori, der er omhandlet i den nævnte lovgivning, uanset om der er tale om bosiddende eller ikke-bosiddende skattepligtige.

50 For det andet er den stat, hvor indtægtskilden befinder sig, i begge tilfælde Kongeriget Spanien, da den omstridte lovgivning kun omhandler kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver i Spanien.

51 For så vidt angår argumentet om, at den omhandlede lovgivning med hensyn til kapitalgevinsterne ved overdragelse af aktiver ejet i mere end et år tilsigter at tage den skattepligtiges personlige situation i betragtning ved skatteberegningen, er det tilstrækkeligt at konstatere, at lovgivningen intet indeholder, der understøtter dette argument, da der er tale om en beskatning efter en fast sats, der alene er knyttet til den skattepligtiges status som bosiddende eller ikke-bosiddende.

52 Dette argument har heller ikke støtte i en analog anvendelse af den tidligere nævnte Gerritse-dom, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig. Det har hverken været påvist eller påstået, at den i denne sag omhandlede lovgivning i modsætning til den i Gerritse-dommen omhandlede lovgivning ved hjælp af en fordelagtig skattemæssig behandling af bosiddende personer forfulgte et socialt formål. Det følger i modsætning til det, som Domstolen nåede frem til i den nævnte doms præmis 48, at det ikke i denne sag kan anses for berettiget at forbeholde denne fordelagtige skattemæssige behandling for personer, der oppebærer den væsentligste del af deres skattepligtige indkomst i beskatningsstaten, dvs. som hovedregel bosiddende personer.

53 Med hensyn til de DBO'er, som Kongeriget Spanien støtter sig til, bemærkes for det første, at denne medlemsstat ikke påberåber sig nogen DBO indgået med stater, der har tiltrådt EØS-aftalen. Desuden er der som indrømmet af Kongeriget Spanien ikke indgået en DBO med alle de øvrige medlemsstater. Det er endelig ubestridt, at de bestående DBO'er kun delvist udligner skattebeløb, som de ikke-bosiddende personer har betalt i Spanien.

54 Det følger herudover af Domstolens praksis, at en DBO ikke udelukker, at en indkomst, som en skattepligtig person oppebærer i en stat uden at være bosiddende dér, og som udelukkende beskattes i denne stat, ikke desto mindre kan tages i betragtning af bopælsstaten ved beregningen af skatten af den pågældendes øvrige indkomst, bl.a. for at kunne anvende progressionsskattereglen. Det kan derfor ikke gyldigt gøres gældende, at en status som ikke-bosiddende person indebærer, at denne regel ikke finder anvendelse. Det følger under sådanne omstændigheder, at de to kategorier af skattepligtige personer er i en sammenlignelig situation med hensyn til denne regel (jf. i denne retning Asscher-dommen, præmis 47 og 48).

55 Under disse omstændigheder må det konkluderes, at den omstridte lovgivning med hensyn til beskatning af kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver ejet i mere end et år ikke angår forskellige situationer som omhandlet i artikel 58, stk. 1, EF, der skyldes de skattepligtiges bopælssted (jf. i denne retning Lenz-dommen, præmis 33).

56 Samme konklusion må også drages med hensyn til beskatning af kapitalgevinster realiseret efter højst et år.

57 For det første er de betragtninger, der er fremsat i denne doms præmis 50 og 52-54, ligeledes relevante for denne beskatning.

58 For det andet bemærkes, at selv om det ikke kan udelukkes, at beskatningen efter en progressiv skala er egnet til at tage hensyn til de skattepligtiges skatteevne, har Kongeriget Spanien dog ikke fremlagt noget bevis, der kan godtgøre, at der i det foreliggende tilfælde reelt blev taget hensyn til de bosiddende skattepligtiges personlige situation i forbindelse med beskatningen af kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver ejet i et år eller mindre.

59 Det følger heraf, at hvad enten der er tale om kapitalgevinster realiseret efter kort eller lang tid, har denne medlemsstats argument om, at bosiddende personer og ikke-bosiddende personer ikke er i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til den omhandlede beskatning, ikke støtte og kan derfor ikke tiltrædes.

60 Det skal imidlertid stadig undersøges, om den forskellige behandling af disse to kategorier af skattepligtige, som Kongeriget Spanien subsidiært gør gældende, kan være begrundet i et tvingende alment hensyn såsom hensynet til at bevare sammenhængen i beskatningsordningen.

61 I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at et sådant formål kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skatemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42).

62 Ifølge Kongeriget Spanien havde den omtvistede lovgivning til formål at undgå, at bosiddende personer i forbindelse med beskatningen af kapitalgevinster blev straffet som følge af anvendelsen af en progressiv skala. For så vidt angår beskatningen af kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver ejet i mere end et år var der for de bosiddende personer en direkte

sammenhæng mellem den skattemæssige fordel, der fulgte af, at disse kapitalgevinster blev beskattet med en fast sats på 15%, og den progressive skatteskala, der anvendtes på deres samlede indkomst. For så vidt angår kapitalgevinster realiseret efter et år eller mindre, var fordelene ved ikke at være undergivet en fast sats på 35% udlignet ved, at bosiddende personer var undergivet en beskatning af den samlede indkomst efter en progressiv skala.

63 Med hensyn til den første af disse situationer skal det bemærkes, at de indkomster, som den faste sats på 15% anvendes på, ikke er undergivet en indkomstskat efter den progressive skala. Følgelig kan det ikke gyldigt gøres gældende, at indrømmelsen af den omstridte skattemæssige fordel til bosiddende personer, dvs. beskatning af de nævnte indkomster med en fast sats på 15%, blev udlignet ved anvendelsen af en progressiv skala ved indkomstbeskatningen.

64 Med hensyn til den anden situation blev den bosiddende skattepligtige persons fordel ved ikke være undergivet en fast sats på 35% ganske vist i princippet udlignet ved ulempen ved, at kapitalgevinsterne blev lagt til den samlede indkomst og således undergivet en beskatning efter en progressiv skala. Dog kan det ikke udelukkes, at den bosiddende persons kapitalgevinster, selv om de blev beskattet på denne måde, blev beskattet mindre byrdefuldt end kapitalgevinster realiseret af ikke-bosiddende personer.

65 Under disse omstændigheder må det konkluderes, at der ikke er en direkte forbindelse mellem de fordele, der blev indrømmet bosiddende skattepligtige personer, og en udligning som følge af en bestemt skatteopkrævning.

66 Kongeriget Spaniens anbringende om, at den restriktion, der følger af den omtvistede skattelovgivning, kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem, kan derfor ikke tages til følge.

67 Da bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 40 har samme anvendelsesområde som bestemmelserne i artikel 56 EF og er indholdsmæssigt identiske (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33), kan de foregående betragtninger anvendes mutatis mutandis på EØS-aftalens artikel 40.

68 Henset til ovenstående bemærkninger bør Kommissionen gives medhold i sin påstand.

69 Det må herefter fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og EØS-aftalens artikel 40, idet det indtil den 31. december 2006 behandlede kapitalgevinster realiseret i Spanien forskelligt, alt efter om de var opnået af bosiddende personer eller ikke-bosiddende personer.

Sagens omkostninger

70 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kongeriget Spanien har tabt sagen, bør det pålægges det at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, idet det indtil den 31. december 2006 behandlede kapitalgevinster realiseret i Spanien forskelligt, alt efter om de var opnået af bosiddende personer eller ikke-bosiddende personer.**

2) **Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: spansk.