

**Sprawa C-562/07**

**Komisja Wspólnot Europejskich**

**przeciwko**

**Królestwu Hiszpanii**

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 56 WE i art. 40 porozumienia o EOG – Podatki bezpośrednio – Osoby fizyczne – Opodatkowanie zysków kapitałowych – Różnica w traktowaniu rezydentów i nierezydentów

Streszczenie wyroku

1. *Państwa członkowskie – Zobowiązania – Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Względny uzasadniający – Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – Zasada lojalnej współpracy*

(art. 226 WE)

2. *Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi – Zbyt długi czas trwania*

(art. 226 WE)

3. *Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Badanie zasadności przez Trybunał – Sytuacja, jak należy wziąć pod uwagę – Sytuacja w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii*

(art. 226 WE)

4. *Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Termin wyznaczony państwu członkowskiemu w uzasadnionej opinii – Późniejsze zaprzestanie uchybienia – Interes w kontynuowaniu postępowania*

(art. 226 WE)

5. *Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Prawo Komisji do wniesienia skargi*

(art. 226 WE)

6. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy*  
(art. 56 WE, art. 58 ust. 1 WE; porozumienie EOG, art. 40)

1. Postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego opiera się na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo członkowskie zobowiązań, jakie cię na nim na mocy prawa wspólnotowego. Państwo członkowskie nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasadę lojalnej współpracy w celu uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez nie zobowiązań cięcych na nim na podstawie traktatu, ponieważ dopuszczenie takiego uzasadnienia byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służy

postępowanie ustanowione w art. 226 WE. Okoliczności, że Komisja zaniechała wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, w sytuacji gdy to ostatnie usunęło zarzucane mu uchybienie po upływie terminu określonego w uzasadnionej opinii, nie może być po stronie tego państwa lub innych państw członkowskich stwarzać uzasadnionych oczekiwań, które mogłyby wpłynąć na dopuszczalność skargi, jak zamierza wnieść Komisja. Ponadto okoliczności, iż Komisja nie wnosi skargi z tytułu art. 226 WE bezzwłocznie po upływie terminu określonego w uzasadnionej opinii, nie może stwarzać po stronie zainteresowanego państwa członkowskiego uzasadnionych oczekiwań co do tego, że postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zostało zakończone.

(por. pkt 18–20)

2. Wprawdzie zbyt długi czas trwania postępowania poprzedzającego wniesienie skargi może stanowić wadę powodującą niedopuszczalność skargi o stwierdzenie uchybienia, jednak z orzecznictwa wynika, że taki wniosek można wyciągnąć jedynie w przypadku, gdy zachowanie Komisji utrudniło odparcie jej argumentów, naruszając tym samym prawo do obrony zainteresowanego państwa członkowskiego, i że do zainteresowanego państwa członkowskiego należy dostarczenie dowodu takiego utrudnienia.

(por. pkt 21)

3. W ramach skargi na podstawie art. 226 WE, istnienie uchybienia winno być oceniane według sytuacji, w jakiej znajdowało się państwo członkowskie w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii.

(por. pkt 23)

4. Komisja ma interes we wniesieniu skargi na podstawie art. 226 WE, nawet jeżeli zarzucane państwu członkowskiemu naruszenie zostało usunięte po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii. Wynika stąd, że skoro państwo członkowskie było poinformowane w toku postępowania poprzedzającego wniesienie skargi o tym, że Komisja zarzuca mu uchybienie zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy traktatu, to wobec braku wyraźnego zajęcia przez Komisję stanowiska, zgodnie z którym wszczęte postępowanie w sprawie uchybienia zostanie zakończone, nie może ono skutecznie powoływać się na naruszenie zasady pewności prawa przez wspomnianą instytucję.

(por. pkt 23, 24)

5. Komisja nie musi wykazywać interesu we wszczęciu postępowania ani podawać powodów, które skłoniły ją do wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Skoro przedmiot skargi w niej określony odpowiada przedmiotowi sporu określonego w wezwaniu do usunięcia uchybienia i w uzasadnionej opinii, nie można skutecznie twierdzić, że Komisja dopuściła się nadużycia władzy.

(por. pkt 25)

6. Państwo członkowskie, które opodatkowuje w odmienny sposób zyski kapitałowe osiągnięte w tym państwie członkowskim w zależności od tego, czy zostały one osiągnięte przez rezydentów, czy przez nierezydentów, podczas gdy wspomniani podatnicy znajdują się w obiektywnie porównywalnych w świetle podatków sytuacjach, uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

Nie odnosi się do odmiennej sytuacji w rozumieniu art. 58 ust. 1 WE, wynikającej z miejsca

zamieszkania podatników przepisy, które dotyczą tylko zysków kapitałowych z tytułu zbycia dóbr posiadanych w danym państwie członkowskim, które nie realizują celu społecznego poprzez stosowanie korzystniejszego opodatkowania rezydentów i które nie mają na celu uwzględnienia sytuacji osobistej podatnika przy zapłacie podatku.

Istnienie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie podważa tego stwierdzenia, gdy wspomniane konwencje tylko częściowo neutralizują obciążenie podatkowe ponoszone w danym państwie członkowskim przez nierezydentów. Ponadto istnienie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie wyklucza, iż dochód uzyskiwany przez podatnika w państwie, w którym nie ma on miejsca zamieszkania, podlegający opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, jest jednak uwzględniany przez państwo miejsca zamieszkania w celu obliczenia kwoty podatku od pozostałych dochodów podatnika, w szczególności aby zastosować zasadę progresji podatkowej. Okoliczność bycia nierezydentem nie pozwala zatem na uniknięcie stosowania tej zasady. Dlatego też w takim przypadku sytuacja, w jakiej znajdują się obie kategorie podatników, jest porównywalna z punktu widzenia tej zasady.

Ograniczenie wynikające z takiej regulacji nie może być uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego, gdy nie istnieje żaden bezpośredni związek pomiędzy ulgami przyznanymi podatnikom będącym rezydentami a kompensatą wynikającą z pobrania określonego podatku.

(por. pkt 50–59, 65, 66, 69; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 października 2009 r. (\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 56 WE i art. 40 porozumienia o EOG – Podatki bezpośrednio – Osoby fizyczne – Opodatkowanie zysków kapitałowych – Różnica w traktowaniu rezydentów i nierezydentów

W sprawie C-562/07

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 19 grudnia 2007 r.,

**Komisja Wspólnot Europejskich**, reprezentowana przez R. Lyala oraz I. Martínez del Peral, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Królestwu Hiszpanii**, reprezentowanemu przez M. Muñoz Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez:

**Królestwo Belgii**, reprezentowane przez T. Materne'a, działającego w charakterze pełnomocnika,

**Republika Holenderska**, reprezentowana przez E. Balode-Buraka, działającego w charakterze pełnomocnika,

**Republika Austrii**, reprezentowana przez E. Riedla oraz C. Pesendorfer, działających w charakterze pełnomocników,

interwenienci,

TRYBUNA (pierwsza izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes tej izby, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

## **Wyrok**

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Królestwo Hiszpanii, traktując, do dnia 31 grudnia 2006 r., w różny sposób zyski kapitałowe osiągnięte w Hiszpanii w zależności od tego, czy były one uzyskiwane przez rezydentów, czy nierezydentów, uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 39 WE i 56 WE oraz art. 28 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG”).

## **Ramy prawne**

2 W Hiszpanii opodatkowanie dochodów rezydentów było do dnia 31 grudnia 2006 r. regulowane przez Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), przyjęty na mocy dekretu królewskiego z mocą ustawy 3/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (BOE n° 60 z dnia 10 marca 2004 r., s. 10670, sprostowanie, BOE n° 61 z dnia 11 marca 2004, s. 11014, zwany dalej „TRLIRPF”). Na mocy art. 67 i 77 TRLIRPF dochody kapitałowe pochodzące ze zbycia składników majątku posiadanych przez podatnika przez ponad rok opodatkowane były według stawki zryczałtowanej wynoszącej 15%. Inne dochody kapitałowe opodatkowane były według stawek progresywnych przewidzianych w art. 64 i 75 TRLIRPF, zawartych w granicach 15–45%.

3 Do wyżej wskazanego dnia opodatkowanie dochodów nierezydentów regulowane było przez Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (ujednolicony tekst ustawy o podatku dochodowym od nierezydentów), przyjęty dekretem królewskim z mocą

ustawy 5/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (BOE n° 62 z dnia 12 marca 2004 r., s. 11176, zwany dalej „TRLIRNR”), którego art. 25 ust. 1 lit. f) poddawał zyski kapitałowe zryczałtowanej stawce podatku wynoszącej 35%.

4 Na mocy art. 46 TRLIRNR nierezydenci, których co najmniej 75% całkowitych dochodów pochodzi w tym samym roku podatkowym z pracy lub działalności gospodarczej wykonywanych w Hiszpanii, mogli wybrać opodatkowanie w charakterze podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z ust 3 tego artykułu uwzględniane są okoliczności osobiste i rodzinne pracowników.

5 System ten został zniesiony od dnia 1 stycznia 2007 r. wraz z wejściem w życie 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 (ustawy 35/2006 o podatku dochodowym od osób fizycznych i częściowej zmianie ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od nierezydentów i podatku od majątku, BOE n° 285 z dnia 29 listopada 2006 r., s. 41734, wraz ze sprostowaniem, BOE n° 57 z dnia 7 marca 2007 r., s. 9634).

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

6 W dniu 18 października 2004 r. Komisja skierowała do Królestwa Hiszpanii wezwanie do usunięcia uchybienia, zwracając uwagę na okoliczności, że sposób opodatkowania dochodów z tytułu pracy i zysków kapitałowych osiągniętych w Hiszpanii przez osoby fizyczne niebędące rezydentami był, zdaniem tej instytucji, sprzeczny z art. 39 WE i 56 WE oraz z art. 28 i 40 porozumienia o EOG, ponieważ stosowanie do dochodów nierezydentów wyższej stawki opodatkowania niż w przypadku dochodów rezydentów mogło stanowić dyskryminację w rozumieniu traktatu WE wobec braku jakiegokolwiek obiektywnej różnicy mogłaby uzasadniać różne traktowanie tych dwu sytuacji.

7 Jako że odpowiedź Królestwa Hiszpanii nie przekonała Komisji, ta ostatnia skierowała w dniu 13 lipca 2005 r. do tego państwa członkowskiego uzasadnioną opinię, wzywając je do przyjęcia przepisów niezbytnych do zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

8 W dniu 7 lutego 2006 r. Królestwo Hiszpanii odpowiedziało na powyższą uzasadnioną opinię, że zmiany niezbydne do usunięcia zarzucanego mu naruszenia są w pełni przyjmowane. Z uwag stron wynika, że zmiany te zostały przyjęte w dniu 28 listopada 2006 r. i weszły w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

9 Komisja zdecydowała się wnieść niniejszą skargę, mimo że stwierdziła, iż wraz z wejściem w życie nowych przepisów zarzucane przez nią Królestwu Hiszpanii naruszenie zostało usunięte.

10 W toku postępowania przed Trybunałem Komisja cofnęła skargę w zakresie dotyczącym stwierdzenia naruszenia art. 39 WE i art. 28 porozumienia o EOG.

11 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 2 czerwca 2008 r. Królestwo Belgii, Republika Holenderska i Republika Austrii zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów na poparcie wniosku Królestwa Hiszpanii.

### **W przedmiocie skargi**

Argumentacja stron

12 Królestwo Hiszpanii, uznając, że to do Komisji należy decyzja o wszczęciu bądź nie postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, kwestionuje jednakże dopuszczalność niniejszej skargi i podkreśla, iż Komisja w niniejszej sprawie naruszyła zasady poszanowania uzasadnionych oczekiwań, lojalnej współpracy z państwami członkowskimi i pewnościami prawa, a także dopuściła się nadużycia władzy.

13 Po pierwsze, jeżeli chodzi o naruszenie zasady poszanowania uzasadnionych oczekiwań i lojalnej współpracy, Królestwo Hiszpanii przypomina, że państwa członkowskie mogą powoływać się na te zasady wobec instytucji wspólnotowej, w przypadku gdy poprzez wielokrotne stosowanie stałej praktyki instytucja ta doprowadziła do powstania po ich stronie uzasadnionego oczekiwania co do tego, że podejmie ona konkretne działanie w określonych okolicznościach, jeżeli nie ma żadnej wskazówki pozwalającej na przypuszczenie, że praktyka ta zostanie zmieniona. W zakresie skarg w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego istnieją utrwalona praktyka Komisji, polegająca na niewszczynianiu postępowania, w przypadku gdy państwo członkowskie, które naruszyło prawo wspólnotowe, usunęło uchybienie po upływie terminu określonego w uzasadnionej opinii, lecz przed wniesieniem skargi, i to nawet jeżeli Komisja miałyby jeszcze interes w takim postępowaniu. W niniejszej sprawie Komisja naruszyła wskazane zasady, ponieważ wniosek skargi blisko rok po usunięciu zarzucanego Królestwu Hiszpanii naruszenia, bez wcześniejszego poinformowania zainteresowanego państwa członkowskiego o zamiarze odstąpienia od zwyczajowej praktyki i bez istotnego uzasadnienia.

14 Po drugie, w odniesieniu do zasady pewnościami prawa Królestwo Hiszpanii podkreśla, że przyznane Komisji prawo swobodnego wyboru chwili wszczęcia postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego powinno być ograniczone – aby nie stwarzało dla państw członkowskich „poważnej sytuacji niepewności prawnej” – do przypadków, w których państwo członkowskie dopuszczające się naruszenia utrzymuje stan zarzucanego mu uchybienia zobowiązaniom. Ponieważ w tej sprawie Komisja dopuściła, by pomiędzy usunięciem zarzucanego Królestwu Hiszpanii uchybienia a wniesieniem skargi upłynęło prawie rok, naruszona została zasada pewnościami prawa.

15 Po trzecie, jeżeli chodzi o nadużycie władzy, Królestwo Hiszpanii twierdzi, że Komisja zniekształca cel skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, ponieważ wykorzystuje to postępowanie do realizacji dwóch zamierzeń niemających nic wspólnego z tym celem. Po pierwsze bowiem Komisja próbuje ukarać to państwo członkowskie, ponieważ hiszpańskie sądy nie zwróciły się do Trybunału z wnioskami o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w kwestii podatków bezpodatnych. Po drugie, Komisja chciała doprowadzić do wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie niniejszej skargi, po to, by zapewnić obywatelom prawidłowe stosowanie prawa wspólnotowego, zrównując tym samym przedmiot skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego z przedmiotem postępowania w trybie prejudycjalnym.

16 Królestwo Belgii oraz Republika Austrii, których interwencja po stronie Królestwa Hiszpanii ogranicza się do kwestii dopuszczalności skargi, podkreślają, że na Komisja spoczywa obowiązek wykazania istnienia wystarczającego interesu w prowadzeniu postępowania. Tymczasem w niniejszej sprawie ciżar zarzucanego Królestwu Hiszpanii naruszenia nie uzasadnia wniesienia skargi, ponieważ okoliczności, że sądy hiszpańskie nie złożyły wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w dziedzinie podatków bezpodatnych nie wykazuje istnienia wystarczającego interesu we wszczęciu postępowania. Ponadto Komisja może wniesienie skargi o

stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa człowiekowskiego tylko w określonym celu, którym jest doprowadzenie do usunięcia uchybienia. Skoro Królestwo Hiszpanii usunęło zarzucane mu uchybienie, Komisja nie może już swobodnie decydować, czy należy wnieść skargę.

17 W odniesieniu do ogólnej kwestii dopuszczalności skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa człowiekowskiego Komisja twierdzi co do zasady, że przyznane jej przez traktat i orzecznictwo uprawnienia dyskrecyjne w zakresie postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa człowiekowskich zakłada, po pierwsze, że może ona decydować o tym, czy należy wnieść skargę, bez konieczności wskazywania powodów swej decyzji, a po drugie, że nie jest zobowiązana od przestrzegania określonych terminów w odniesieniu do poszczególnych etapów postępowania. Tym samym w jej ocenie żadnego z zarzutów niedopuszczalności podniesionych przez Królestwo Hiszpanii nie można uwzględnić.

#### Ocena Trybunału

18 Po pierwsze, w odniesieniu do zarzucanego Komisji naruszenia zasady poszanowania uzasadnionych oczekiwań, wynikających z zasady pewności prawa i zasady lojalnej współpracy, należy przypomnieć, że postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa człowiekowskiego opiera się na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo człowiekowskie zobowiązań, jakie cię na nim na mocy prawa wspólnotowego, i że w przypadku tego rodzaju co niniejszy państwo człowiekowskie nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasadę lojalnej współpracy w celu uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez nie zobowiązań cię na nim na podstawie traktatu, ponieważ dopuszczenie takiego uzasadnienia byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służy postępowanie ustanowione w art. 226 WE (wyrok z dnia 24 kwietnia 2007 r. w sprawie C-523/04 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-3267, pkt 28).

19 Okoliczności, że Komisja w pewnych przypadkach zaniechała wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa człowiekowskiego, w sytuacji gdy to ostatnie usunęło zarzucane mu uchybienie po upływie terminu określonego w uzasadnionej opinii, nie może więc po stronie tego państwa lub innych państw człowiekowskich stwarzać uzasadnionych oczekiwań, które mogłyby wpłynąć na dopuszczalność skargi, jak zamierza wnieść Komisja.

20 Należy dodać, że okoliczności, iż Komisja nie wnosi skargi z tytułu art. 226 WE bezzwłocznie po upływie terminu określonego w uzasadnionej opinii, nie może stwarzać po stronie zainteresowanego państwa człowiekowskiego uzasadnionych oczekiwań co do tego, że postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zostało zakończone.

21 Wprawdzie zbyt długi czas trwania postępowania poprzedzającego wniesienie skargi może stanowić wadę powodującą niedopuszczalność skargi o stwierdzenie uchybienia, jednak z orzecznictwa wynika, że taki wniosek można wyciągnąć jedynie w przypadku, gdy zachowanie Komisji utrudniło odparcie jej argumentów, naruszając tym samym prawo do obrony zainteresowanego państwa człowiekowskiego, i że do zainteresowanego państwa człowiekowskiego należy dostarczenie dowodu takiego utrudnienia. (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-33/04 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-10629, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że Królestwo Hiszpanii nie przedstawiło żadnego szczególnego argumentu za tym, że czas trwania postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, a zwłaszcza okres, jaki upłynął pomiędzy jego odpowiedzią na uzasadnioną opinię a wniesieniem obecnej skargi, negatywnie wpłynął na wykonywanie jego prawa do obrony. Państwo to ograniczyło się bowiem w niniejszym przypadku do zakwestionowania stosowności

skorzystania z przysługującego Komisji prawa do wniesienia i popierania skargi w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom państwa czonkowskiego.

23 Po drugie, w odniesieniu do zasady pewności prawa, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem z jednej strony istnienie uchybienia winno być oceniane według sytuacji, w jakiej znajdowało się państwo członkowskie w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 2002 r. w sprawie C-173/01 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-6129, pkt 7; z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-519/03 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-3067, pkt 18), a z drugiej strony Komisja ma interes we wniesieniu skargi na podstawie art. 226 WE, nawet jeżeli zarzucane państwu członkowskiemu naruszenie zostało usunięte po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii (ww. wyrok z dnia 14 kwietnia 2005 r. Komisja przeciwko Luksemburgowi, pkt 19).

24 Wynika stąd, że skoro Królestwo Hiszpanii było poinformowane w toku postępowania poprzedzającego wniesienie skargi o tym, że Komisja zarzuca mu uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego na mocy traktatu, to wobec braku wyrażonego zajęcia przez Komisję stanowiska, zgodnie z którym wszczęte postępowanie w sprawie uchybienia zostanie zakończone, nie może ono skutecznie powoływać się na naruszenie zasady pewności prawa przez Komisję.

25 Po trzecie, jeżeli chodzi o zarzut dotyczący nadużycia władzy wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Komisja nie musi wykazywać interesu we wszczęciu postępowania ani podawać powodów, które skłoniły ją do wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-333/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1025, pkt 24, z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-474/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5293, pkt 25; a także ww. wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie Komisja przeciwko Luksemburgowi, pkt 65, 66). Skoro przedmiot skargi w niej określony odpowiada przedmiotowi sporu określonemu w wezwaniu do usunięcia uchybienia i w uzasadnionej opinii, nie można skutecznie twierdzić, że Komisja dopuściła się nadużycia władzy.

26 Z powyższych rozważań wynika zatem, że niniejsze skargi należy uznać za dopuszczalne.

#### *Co do istoty*

#### *Argumentacja stron*

27 Komisja podnosi, że zgodnie z ustawodawstwem hiszpańskim obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. zyski kapitałowe osiągnięte w Hiszpanii przez podatników niebędących rezydentami w następstwie zbycia dóbr majątkowych były opodatkowane według zryczałtowanej stawki wynoszącej 35%, podczas gdy tego rodzaju zyski osiągnięte przez rezydentów były opodatkowane według stawek progresywnych, jeżeli posiadali oni zbyt dobre majątkowe nie dłużej niż rok, a według stawki zryczałtowanej wynoszącej 15%, jeżeli okres ten był dłuższy niż rok. Z tego powodu obciążenia podatkowe nierezydentów zawsze były większe, jeżeli zbywali oni swe dobra co najmniej rok po nabyciu. W przypadku zbycia dobra posiadanego przez nie dłużej niż rok nierezydenci również ponosili większe obciążenia podatkowe, z wyjątkiem przypadków, kiedy średnia stawka stosowana do podatników będących rezydentami osiągała lub przekraczała 35%, co zakłada istnienie bardzo dużych zysków kapitałowych.

28 Zdaniem Komisji skoro w niniejszej sprawie nie ma żadnej obiektywnej różnicy pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, wszelka różnica w traktowaniu oznaczająca większe obciążenia podatkowe nierezydentów w porównaniu z rezydentami stanowi dyskryminację w rozumieniu traktatu.



29 W odniesieniu do uzasadnienia przywoływanego przez Królestwo Hiszpanii Komisja podnosi, że w niniejszej sprawie nie można skutecznie powoływać się na cel w postaci spójności podatkowej. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału uzasadnienie to można uwzględnić tylko w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy przyznaniem ulgi podatkowej a zrekompensowaniem tej ulgi w postaci poboru podatku. Tymczasem w niniejszej sprawie większe obciążenia podatkowe ponoszone przez nierezydentów nie były powiązane z żadną przysługującą im ulgą podatkową.

30 Komisja dodaje, że jej zdaniem na gruncie niniejszej sprawy można przenieść rozumowanie Trybunału zastosowane w wyroku z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. s. I-3089, ponieważ hiszpańskie przepisy podatkowe, których dotyczy skarga, podobnie jak przepisy krajowe w sprawie zakończonej powyższym wyrokiem, przewidują stosowanie do zysków kapitałowych nierezydentów wyższych stawek podatkowych niż stosowane do zysków rezydentów. W świetle orzecznictwa Trybunału okoliczności, że wyrok ten dotyczy swobody działalności gospodarczej nie stoi na przeszkodzie temu, by rozważanie w nim przyjęte zastosować w odniesieniu do omawianych w niniejszej sprawie przepisów hiszpańskich.

31 Królestwo Hiszpanii, które kwestionuje istnienie zarzucanego mu uchybienia, podnosi przede wszystkim, że zyski kapitałowe osiągnięte przez nierezydenta z tytułu sprzedaży dobra majątkowego posiadanego przez niego na terytorium Hiszpanii stanowi jedynie część jego dochodów, które składają się najczściej głównie z dochodów z działalności zawodowej. Ponadto w celu stwierdzenia, czy podatnicy rezydenci i podatnicy nierezydenci znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach należy wziąć pod uwagę całość działalności tych podatników i dochodów z niej osiągniętych, a nie badać jedynie jeden rodzaj czynności.

32 Zdaniem tego państwa członkowskiego miejscem, w którym można najłatwiej ocenić indywidualną zdolność podatkową nierezydenta, jest miejsce, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych. Pokrywa się ono zasadniczo z miejscem jego stałego zamieszkania. Jeżeli chodzi o wyjątki, to Królestwo Hiszpanii wyjaśnia, że podatnicy, którzy nie mieszkają na terytorium Hiszpanii, lecz osiągają tam dochody z tytułu pracy i innej działalności gospodarczej stanowiące co najmniej 75% ich wszystkich dochodów, mogą, zgodnie z rozważaniem przewidzianym w art. 46 TRLIRNR i o ile zostanie wykazane, że mają miejsce zamieszkania lub stały pobyt w innym państwie członkowskim, wybrać opodatkowanie swych dochodów na zasadach obowiązujących rezydentów. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że ustawodawstwo hiszpańskie jest w konsekwencji zgodne z orzecznictwem Trybunału i powołuje się w tym zakresie na wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933.

33 W każdym wypadku skoro sytuacja podatników rezydentów nie jest porównywalna z sytuacją podatników nierezydentów w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych, to okoliczności, że do tych dwóch kategorii podatników nie jest stosowana ta sama regulacja, nie stanowi dyskryminacji. Tym samym zdaniem Królestwa Hiszpanii w niniejszej sprawie nie doszło do żadnego naruszenia swobodnego przepływu kapitału.

34 Ponadto Królestwo Hiszpanii podnosi, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwo członkowskie może zapewnić poszanowanie zobowiązań ciążących na nim na mocy traktatu zawierającego konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (zwaną dalej „KPO”) z innym państwem członkowskim. Z uwagi na to, że Królestwo Hiszpanii zawarło KPO z prawie każdym państwem członkowskim, skutki hiszpańskiego systemu opodatkowania są częściowo zneutralizowane, a zatem nie stanowi on ograniczenia dla swobodnego przepływu kapitału.

35 Wreszcie Królestwo Hiszpanii przypomina, że zgodnie z pkt 43 wyroku Trybunału z dnia 5

lipca 2005 r. w sprawie C-376/03, Zb.Orz. s. I-5821, art. 56 WE i 58 WE nie sprzeciwiają się istnieniu regulacji krajowej, na podstawie której państwo członkowskie odmawia podatnikom będącym nierezydentami, którzy posiadają zasadniczo czysty majątek w państwie, w którym są rezydentami, możliwości skorzystania z odliczeń przyznanых podatnikom będącym rezydentami. Omawiane przepisy hiszpańskie ograniczają się do stosowania tego orzecznictwa przez wprowadzenie w ramach systemu podatkowego rozróżnienia opartego na obiektywnie innych sytuacjach, w jakich znajdują się podatnicy rezydenci i podatnicy nierezydenci.

36 Alternatywnie, na wypadek uznania spornej regulacji za ograniczenie swobody przepływu kapitału, Królestwo Hiszpanii podkreśla, że ograniczenie to jest uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności hiszpańskiego systemu podatkowego.

37 W tym zakresie Królestwo Hiszpanii wyjaśnia, że w odniesieniu do krótkoterminowych zysków kapitałowych (terminy roczne lub krótsze), zyski osiągnięte przez nierezydentów są opodatkowane przy każdej indywidualnej transakcji, natomiast zyski osiągnięte przez rezydentów są opodatkowane według progresywnej stawki podatku dochodowego, wynoszącej od 15% do 45%. Nie można więc uznać, że rezydenci są systematycznie korzystniej opodatkowani od nierezydentów.

38 W każdym razie istnienie odrębnych stawek podatku od rezydentów i od nierezydentów uzasadnione jest samą naturą każdego z tych podatków. Podatek dochodowy od osób fizycznych będących rezydentami stanowi obciążenie o charakterze okresowym, dostosowane do zdolności podatkowej podatnika poprzez stosowanie progresywnych stawek w odniesieniu do globalnego dochodu osiąganego przez niego w danym okresie rozliczeniowym.

39 Podatek dochodowy od nierezydentów stanowi natomiast podatek płacony od razu, któremu podlegają osoby osiągające dochody w Hiszpanii niemające w tym kraju stałego miejsca zamieszkania. Podatnicy ci opodatkowaniu są wyłącznie w zakresie dochodów osiągniętych na terytorium Hiszpanii, mających z definicji charakter nietypowy i sporadyczny. Z tego powodu nie byłoby możliwe opodatkowanie ich według stawki progresywnej. Jedynym sposobem opodatkowania tych dochodów jest pobranie podatku od każdej z transakcji z osobną według stawki zryczałtowanej.

40 Zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do osób fizycznych będących rezydentami zyski kapitałowe osiągnięte w długim terminie (dłuższym niż rok) są opodatkowane według stawek nieprzekraczających stawki dotyczącej krótkoterminowych zysków kapitałowych (terminy roczne lub krótsze). Celem było unikanie kumulatywnych skutków stawek progresywnych stosowanych do zysków kapitałowych osiągniętych na przestrzeni lat, które to zyski nie są opodatkowane raz w roku, o ile zostaną osiągnięte, lecz w chwili ich wypracowania. Istnieje więc bezpośredni związek ekonomiczny pomiędzy przyznaniem ulgi podatkowej podatnikom będącym rezydentami – opodatkowania według obniżonej stawki – a szkoda, jak pomyśleliby, gdyby nie było tego systemu eliminacji nadmiernej progresji lub innego systemu o takim skutku. Nie ma żadnego powodu, by stosować do podatników niebędących rezydentami korzystniejszej stawki podatku w sytuacji osiągnięcia przez nich długoterminowych zysków kapitałowych. Poprzez zastosowanie zryczałtowanej stawki wynoszącej 15% są oni korzystnie traktowani w celu zrehabilitowania skutków opodatkowania progresywnego, które do nich nie znajduje zastosowania.

## Ocena Trybunału

41 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 56 WE zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału z zastrzeżeniem przepisów zawartych w art. 58 WE. Z ust. 1 i 3 ostatniego z wymienionych przepisów wynika, że państwa członkowskie mogą w przepisach prawa podatkowego

przewidzie? odmienne traktowanie podatników b?d?cych rezydentami i nieb?d?cych rezydentami, o ile owo odmienne traktowanie nie stanowi arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u.

42 Nale?y doda?, ?e art. 58 ust. 1 WE, który – jako wyj?tek od podstawowej zasady swobodnego przep?ywu kapita?u – musi by? przedmiotem ?cis?ej wyk?adni, nie mo?e by? interpretowany w ten sposób, ?e wszelkie przepisy podatkowe traktuj?ce podatników odmiennie w zale?no?ci od miejsca, w jakim inwestuj? swój kapita?, s? automatycznie zgodne z traktatem (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C?315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I?7063, pkt 26).

43 W niniejszym przypadku nie ulega w?tpliwo?ci, ?e do dnia 31 grudnia 2006 r. przepisy hiszpa?skie przewidywa?y odmienne traktowanie podatników b?d?cych rezydentami i podatników nieb?d?cych rezydentami w zakresie stawek opodatkowania zysków kapita?owych osi?gni?tych z tytu?u zbycia dóbr, czy to nieruchomo?ci, czy te? dóbr innego rodzaju posiadanych na terytorium Hiszpanii.

44 Je?li chodzi o zyski kapita?owe osi?gni?te z tytu?u zbycia dóbr maj?tkowych posiadanych d?u?ej ni? rok, to nierezydenci systematycznie ponosili wi?kszy ci??ar podatkowy ni? rezydenci, poniewa? zyski kapita?owe tych ostatnich by?y opodatkowane wed?ug stawki zrycza?towanej wynosz?cej 15%, a zyski osi?gni?te przez nierezydentów – wed?ug stawki 35%.

45 Prawd? jest, ?e ze wzgl?du na stosowanie do nich stawek progresywnych rezydenci nie s? systematycznie obj?ci korzystniejsz? stawk? opodatkowania ni? stosowana wobec nierezydentów w zakresie zysków kapita?owych osi?gni?tych z tytu?u sprzeda?y dóbr posiadanych nie d?u?ej ni? rok. Jednak?e skoro nierezydenci obj?ci byli stawk? zrycza?towan? wynosz?c? 35% niezale?nie od kwoty osi?gni?tych zysków kapita?owych, podczas gdy rezydenci obj?ci byli t? stawk? jedynie od chwili, gdy ich globalny dochód osi?gn? okre?lony próg, ci pierwsi ponosili, przynajmniej w niektórych przypadkach, wi?kszy ci??ar podatkowy.

46 Trybuna? orzek? ju?, w dziedzinie podatków bezpo?rednich, ?e sytuacje rezydentów i nierezydentów w danym pa?stwie nie s? co do zasady porównywalne, poniewa? dochód osi?gany na terytorium tego pa?stwa przez nierezydentów stanowi najcz??ciej tylko jeden z elementów ich dochodu globalnego, zcentralizowanego w miejscu zamieszkania oraz ?e indywidualn? zdolno?? podatkow? nierezydenta, b?d?c? wynikiem uwzgl?dnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i maj?tkowej, mo?na naj?atwiej oceni? w miejscu, w którym znajduje si? centrum jego interesów osobistych i maj?tkowych, którym jest co do zasady miejsce jego sta?ego zamieszkania (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. s. I?225, pkt 31, 32; ww. wyrok w sprawie Gerritse, pkt 43).

47 Zatem okoliczno??, ?e pa?stwo cz?onkowskie daje nierezydentem mo?liwo?ci skorzystania z niektórych ulg podatkowych przyznawanych rezydentom nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, bior?c pod uwag? obiektywne ró?nice pomi?dzy sytuacj? rezydentów a sytuacj? nierezydentów zarówno z punktu widzenia ?ród?a dochodów, jak i indywidualnej zdolno?ci podatkowej lub sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 34; w sprawie Gerritse, pkt 44).

48 W niniejszej sprawie nale?y zatem zbada?, czy pomi?dzy sytuacjami, w jakich znajduj? si? rezydenci i nierezydenci wyst?puje obiektywna ró?nica, mog?ca uchyli? dyskryminuj?cy charakter spornej regulacji i przes?dzi? o obj?ciu jej zakresem wyj?tku przewidzianego w art. 58 ust. 1 WE.

49 Je?li chodzi o argument, zgodnie z którym ró?nic? w opodatkowaniu wynikaj?c? ze stosowania tej regulacji do nierezydentów nale?y rozpatrywa? w kontek?cie ogólnego systemu podatku od dochodu stosowanego do rezydentów i do nierezydentów, a sytuacja tych ostatnich

nie jest porównywalna z sytuacją rezydentów, ponieważ osiągać oni w kraju swego zamieszkania dochody, które w odróżnieniu od dochodów rezydentów nie mogą być uwzględnione w Hiszpanii, to należy podnieść, że po pierwsze, przynajmniej w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych wynikających ze zbycia dóbr posiadanych przez ponad rok, tylko ta kategoria dochodów objęta jest powyższą regulacją, niezależnie od tego, czy chodzi o rezydentów, czy nierezydentów.

50 Po drugie, państwem, w którym znajduje się źródło dochodu, jest w obu przypadkach Królestwo Hiszpanii, ponieważ sporna regulacja dotyczy tylko zysków kapitałowych z tytułu zbycia dóbr posiadanych w Hiszpanii.

51 W odniesieniu do argumentu, że w zakresie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia dóbr posiadanych przez ponad rok omawiana regulacja ma na celu uwzględnienie sytuacji osobistej podatnika przy zapłacie podatku, wystarczy stwierdzić, że regulacja ta nie zawiera żadnego przepisu mogącego poprzeć to twierdzenie, ponieważ wprowadza ona opodatkowanie zryczałtowane według stawki, która zależy jest wyłącznie od tego, czy podatnik jest rezydentem, czy nierezydentem.

52 Twierdzenia tego nie może też wesprzeć stosowanie w drodze analogii ww. wyroku w sprawie Gerritse, na który powołuje się Królestwo Hiszpanii. Nie wykazało ono bowiem, ani nawet nie twierdziło, że regulacja będąca przedmiotem niniejszej skargi, w odróżnieniu od regulacji będącej przedmiotem przywołanej sprawy, realizowała cel społeczny poprzez stosowanie korzystniejszego opodatkowania rezydentów. Wynika stąd, że w odróżnieniu od tego, co Trybunał orzekł w pkt 48 przywołanego wyroku, w niniejszej sprawie nie można uznać za uzasadnione ograniczenia stosowania korzystnego opodatkowania do osób, które uzyskały zasadnicze czynniki podstawy opodatkowania w państwie członkowskim opodatkowania, to znaczy, co do zasady, do rezydentów.

53 Jeżeli chodzi o KPO, na które powołuje się Królestwo Hiszpanii, to należy podnieść przede wszystkim, że państwo to nie wykazało zawarcia żadnej KPO z państwami-stronami porozumienia o EOG. Ponadto, jak państwo to samo przyznaje, nie ze wszystkimi państwami członkowskimi zawarło KPO. Wreszcie nie budzi wątpliwości, że obowiązujące KPO tylko częściowo neutralizują obciążenie podatkowe ponoszone w Hiszpanii przez nierezydentów.

54 Z orzecznictwa Trybunału ponadto wynika, że istnienie KPO nie wyklucza, iż dochód uzyskiwany przez podatnika w państwie, w którym nie ma on miejsca zamieszkania, podlegający opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, jest jednak uwzględniany przez państwo miejsca zamieszkania w celu obliczenia kwoty podatku od pozostałych dochodów podatnika, w szczególności aby zastosować zasadę progresji podatkowej. Nie można więc skutecznie podnosić, że okoliczności bycia nierezydentem pozwala na uniknięcie stosowania tej zasady. Dlatego też w takim przypadku sytuacja, w jakiej znajdują się obie kategorie podatników, jest porównywalna z punktu widzenia tej zasady (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Asscher, pkt 47, 48).

55 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych ze zbycia dóbr posiadanych przez ponad rok sporna regulacja nie odnosi się do odmiennej sytuacji w rozumieniu art. 58 ust. 1 WE, wynikającej z miejsca zamieszkania podatników (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lenz, pkt 33).

56 Ten sam wniosek nasuwa się również w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych po roku lub wcześniej.

57 Po pierwsze bowiem, wzdłużdy, o których mowa w pkt 50 i 52–54 niniejszego wyroku, mają

równie? znaczenie dla tego rodzaju opodatkowania.

58 Po drugie, o ile nie można wykluczyć, że opodatkowanie według stawki progresywnej może uwzględniać zdolność podatników, o tyle Królestwo Hiszpanii nie przedstawiło żadnego dowodu pozwalającego na przyjęcie, że w niniejszej sprawie sytuacja osobista podatników rezydentów została rzeczywiście uwzględniona w ramach opodatkowania zysków kapitałowych ze zbycia dóbr posiadanych przez najwyżej rok.

59 Wynika stąd, że twierdzenie Królestwa Hiszpanii, w odniesieniu do zarówno do zysków kapitałowych osiągniętych w krótkim, jak i w długim terminie, zgodnie z którym z punktu widzenia omawianego opodatkowania rezydenci i nierezydenci nie znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach, nie jest zasadne, a zatem nie może zostać uwzględnione.

60 Pozostaje jeszcze zbadanie, czy jak alternatywnie twierdzi Królestwo Hiszpanii, różnica w traktowaniu tych dwu kategorii podatników może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego, takim jak konieczność zachowania spójności systemu podatkowego.

61 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału cel ten może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Niemniej jednak aby argument oparty na takim uzasadnieniu został przyjęty, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomoc określonego obciążenia podatkowego (wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42).

62 Zdaniem Królestwa Hiszpanii sporna regulacja ma na celu unikanie pogorszenia sytuacji rezydentów w ramach opodatkowania zysków kapitałowych wynikającego ze stosowania wobec nich stawki progresywnej. W odniesieniu do opodatkowania zysków kapitałowych ze zbycia dóbr posiadanych dłużej niż rok w przypadku rezydentów istnieje związek między opodatkowaniem zysków kapitałowych stawką zryczałtowaną w wysokości 15% oraz progresywną stawką podatkową stosowaną do całości ich dochodów. Jeżeli chodzi o zyski kapitałowe osiągnięte w ciągu roku lub wcześniej, to korzyść w postaci niestosowania stawki zryczałtowanej w wysokości 35% jest zrekompensowana przez zastosowanie wobec rezydentów opodatkowania progresywnego całości globalnych dochodów.

63 Jeżeli chodzi o pierwszy przypadek, to należy podnieść, że dochody, do których stosuje się zryczałtowaną stawkę wynoszącą 15%, nie są opodatkowane według systemu progresywnego. Przez to nie można skutecznie twierdzić, że przyznanie rezydentom spornej ulgi podatkowej, to znaczy opodatkowanie tych dochodów według zryczałtowanej stawki 15%, jest zrekompensowane stosowaniem stawek progresywnych opodatkowania dochodów.

64 Jeżeli chodzi o drugi przypadek, to ulga w postaci niestosowania do niego stawki zryczałtowanej wynoszącej 35%, z której korzysta rezydent, jest z całą pewnością zasadniczo rekompensowana niekorzystnym doliczeniem zysków kapitałowych do jego globalnych dochodów i opodatkowaniem ich w ten sposób według stawki progresywnej. Jednakże nie można wykluczyć, że mimo opodatkowania ich w ten sposób zyski kapitałowe osiągnięte przez rezydentów będą opodatkowane w mniejszym stopniu niż zyski nierezydentów.

65 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że nie ma bezpośredniego związku pomiędzy ulgami przyznanymi podatnikom będącym rezydentami a kompensatą wynikającą z pobrania określonego podatku.

66 W konsekwencji argumentacji Królestwa Hiszpanii, zgodnie z którym ograniczenie wynikające ze spornej regulacji jest uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności krajowego

systemu podatkowego, naleŹy odrzuciŹ.

67 BiorŹc pod uwagŹ, Źe postanowienia art. 40 porozumienia o EOG majŹ ten sam zakres prawny, co zasadniczo identyczne postanowienia art. 56 WE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33), rozwaŹania poprzedzajŹce znajdujŹ zastosowanie mutatis mutandis do przywoŹanego art. 40 porozumienia o EOG.

68 MajŹc na uwadze powyŹsze rozwaŹania, skargŹ Komisji naleŹy uznaŹ za uzasadnionŹ.

69 W tych okolicznoŹciach naleŹy stwierdziŹ, Źe Królestwo Hiszpanii uchybiŹo zobowiŹzaniom ciŹŹŹcym na nim na mocy art. 56 WE i art. 40 porozumienia o EOG, traktujŹc, do dnia 31 grudnia 2006 r., w odmienny sposób zyski kapitaŹowe osiŹgane na terytorium Hiszpanii w zaleŹnoŹci od tego, czy zostaŹy one osiŹgniŹte przez rezydentów, czy przez nierezydentów.

### **W przedmiocie kosztów**

70 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciŹŹona, na Źądanie strony przeciwnej, strona przegrywajŹca sprawŹ. PoniewaŹ Komisja wniosŹa o obciŹŹenie Królestwa Hiszpanii kosztami postŹpowania, a Królestwo Hiszpanii przegraŹo sprawŹ, naleŹy obciŹŹyŹ je kosztami postŹpowania.

Z powyŹszych wzglŹdów TrybunaŹ (pierwsza izba) orzeka, co nastŹpuje:

1) **Królestwo Hiszpanii uchybiŹo zobowiŹzaniom ciŹŹŹcym na nim na mocy art. 56 WE i art. 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r., traktujŹc, do dnia 31 grudnia 2006 r., w odmienny sposób zyski kapitaŹowe osiŹgane na terytorium Hiszpanii w zaleŹnoŹci od tego, czy zostaŹy one osiŹgniŹte przez rezydentów, czy przez nierezydentów.**

2) **Królestwo Hiszpanii zostaje obciŹŹone kosztami postŹpowania.**

Podpisy

\* JŹzyk postŹpowania: hiszpaŹski.