

Vec C-562/07

Komisia Európskych spoločností

proti

Španielskemu kráľovstvu

„Nesplnenie povinností členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – Článok 56 ES a článok 40 Dohody o EHP – Priame dane – Fyzické osoby – Zdaňovanie kapitálových výnosov – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi“

Abstrakt rozsudku

1. *Členské štáty – Povinnosti – Nesplnenie povinností – Odôvodnenie – Zásada ochrany legitímnej dôvery – Zásada lojálnej spolupráce*

(článok 226 ES)

2. *Žaloba o nesplnenie povinností – Konanie pred podaním žaloby – Neprimeraná dĺžka*

(článok 226 ES)

3. *Žaloba o nesplnenie povinností – Skúmanie dôvodnosti Súdnym dvorom – Stav, ktorý treba zohľadniť – Stav ku dňu uplynutia lehoty stanovenej odôvodneným stanoviskom*

(článok 226 ES)

4. *Žaloba o nesplnenie povinností – Lehota stanovená členskému štátu v odôvodnenom stanovisku – Zastavenie po nesplnení povinností – Záujem na pokračovaní konania*

(článok 226 ES)

5. *Žaloba o nesplnenie povinností – Právo Komisie podať žalobu*

(článok 226 ES)

6. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov*

(článok 56 ES a článok 58 ods. 1; Dohoda o EHP, článok 40)

1. Konanie o nesplnení povinnosti spočíva na objektívnom zistení, že Ílenský štát nedodržiaval povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva. Na zásady rešpektovania legitímnej dôvery a lojálnej spolupráce sa nemôže odvolať Ílenský štát v snahe zabrániť objektívnemu zisteniu nedodržania jeho povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, pretože prijatie takéhoto odôvodnenia je v rozpore s cieľom sledovaným v konaní podľa Ílánku 226 ES. Skutočnosť, že Komisia sa rozhodla, že nepodá žalobu o nesplnenie povinnosti voči Ílenskému štátu, pokiaľ ukončil údajné porušenie po uplynutí lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku, tak nemôže u tohto Ílenského štátu alebo Ílenských štátov vyvolať legitímnu dôveru, ktorá by mohla ovplyvniť prípustnosť žaloby Komisie. Okrem toho skutočnosť, že Komisia nepodala žalobu podľa Ílánku 226 ES ihneď po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, nemôže v dotknutom Ílenskom štáte vyvolať legitímnu dôveru, že konanie o nesplnenie povinnosti bolo ukončené.

(pozri body 18 – 20)

2. Je pravda, že neprimeraná dĺžka konania pred podaním žaloby môže byť nedostatkom, ktorý spôsobuje neprípustnosť žaloby o nesplnenie povinnosti. Takýto záver však platí iba v prípadoch, keď správanie Komisie sťažilo vyvrátenie jej tvrdení, porušujúc pritom práva na obranu dotknutého Ílenského štátu, a tomuto Ílenskému štátu prináleží predložiť dôkaz o tomto sťažení.

(pozri bod 21)

3. V rámci žaloby na základe Ílánku 226 ES sa existencia nesplnenia povinnosti posudzuje na základe situácie, v akej sa Ílenský štát nachádzal v čase uplynutia lehoty uvedenej v odôvodnenom stanovisku.

(pozri bod 23)

4. Záujem Komisie podať žalobu na základe Ílánku 226 ES existuje aj vtedy, keď vytýkané porušenie bolo odstránené po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku. Ílenský štát, ktorý bol v konaní pred podaním žaloby informovaný, že Komisia mu vytýka nesplnenie povinností, ktoré mu vyplývali zo Zmluvy, nemôže následne platne tvrdiť, že uvedená inštitúcia porušila zásadu právnej istoty, pokiaľ neexistuje nijaké stanovisko Komisie, v ktorom by uviedla, že zaťaté konanie o nesplnenie povinnosti ukončí.

(pozri body 23, 24)

5. Komisia nemusí preukázať existenciu právneho záujmu na konaní ani uviesť dôvody, ktoré ju viedli k podaniu žaloby o nesplnenie povinnosti. Keďže predmet žaloby, ako vyplýva z návrhu, zodpovedá predmetu konania, ktorý bol vymedzený vo formálnej výzve aj v odôvodnenom stanovisku, nemožno platne tvrdiť, že Komisia zneužila svoju právomoc.

(pozri bod 25)

6. Ílenský štát, ktorý zdaťuje kapitálové výnosy v tomto Ílenskom štáte rozdielne podľa toho, či ich nadobudli rezidenti alebo nerezidenti, hoci sa tieto osoby podliehajúce dani nachádzali v objektívne porovnateľnej situácii s ohľadom na toto zdanenie, si neplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z Ílánku 56 ES a z Ílánku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore.

Právna úprava, ktorá sa týka len kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku vlastneného v dotknutom členskom štáte, ktorý prostredníctvom zvýhodneného daňového zaobchádzania nesleduje sociálny účel, a teda nie je preukázané, že zohľadňuje osobné pomery daňovníka pri platení dane, nezodpovedá rozdielu v situácii v zmysle článku 58 ods. 1 ES, ktorý vyplýva z miesta bydliska daňovníkov.

Existencia dohôd o zabránení dvojitého zdanenia nemôže spochybniť tento záver, pokiaľ tieto dohody neutralizujú daňové zaťaženie nerezidentov v dotknutom členskom štáte len čiastočne. Okrem toho existencia dohody o zabránení dvojitého zdanenia nevylučuje, že príjem, ktorý daňovník nadobudne v štáte, v ktorom nemá bydlisko a ktorý je zdaniteľný výlučne v tomto štáte, je napriek tomu v štáte bydliska zohľadnený pri výpočte dane zo zvyšných príjmov tohto daňovníka, najmä s ohľadom na uplatnenie pravidla progresivity dane. Skutočnosť, že daňovník je nerezident, teda neumožňuje vyhnúť sa tomuto pravidlu. Z toho vyplýva, že za takých okolností sú dve kategórie daňovníkov s ohľadom na uvedené pravidlo v porovnateľnej situácii.

Obmedzenie vyplývajúce z takejto právnej úpravy nie je odôvodnené potrebou chrániť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, keďže neexistuje nijaký priamy vzťah medzi zvýhodnením poskytnutým daňovníkom rezidentom a kompenzáciou vyplývajúcou z určitého daňového odvodu.

(pozri body 50 – 59, 65, 66, 69 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 6. októbra 2009 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – Článok 56 ES a článok 40 Dohody o EHP – Priame dane – Fyzické osoby – Zdaňovanie kapitálových výnosov – Rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi“

Vo veci C-562/07,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 19. decembra 2007,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a I. Martínez del Peral, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

ktorého v konaní podporujú:

Belgické kráľovstvo, v zastúpení: T. Materne, splnomocnený zástupca,

Lotyšská republika, v zastúpení: E. Balode-Buraka, splnomocnená zástupkyňa,

Rakúska republika, v zastúpení: E. Riedl a C. Pesendorfer, splnomocnení zástupcovia,

vedúcej účasníci konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda piatej komory M. Ilešič, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits a J. J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Vo svojej žalobe sa Komisia Európskych spoločností domáha, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si tým, že do 31. decembra 2006 rozdielne zaobchádzalo s kapitálovými výnosmi nerezidentov a rezidentov nadobudnutými v Španielsku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 39 ES a 56 ES, ako aj z článkov 28 a 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

Právny rámec

2 Daň z príjmov fyzických osôb bola v Španielsku až do 31. decembra 2006 upravená kodifikovaným zákonom o dani z príjmov fyzických osôb (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) prijatým legislatívnym kráľovským dekrétom 3/2004 z 5. marca 2004 (BOE 60 z 10. marca 2004, s. 10670, a oprava BOE 61 z 11. marca 2004, s. 11014, ďalej len „TRLIRPF“). Na základe článkov 67 a 77 TRLIRPF sa kapitálové výnosy vytvorené pri prevode majetku, ktorý bol vo vlastníctve daňovníka dlhšie ako rok, zdanili paušálnou sadzbou vo výške 15 %. Ostatné kapitálové výnosy sa zdaňovali progresívne podľa článkov 64 a 75 TRLIRPF a sadzby dane sa pohybovali v rozmedzí od 15 % do 45 %.

3 Do uvedeného dátumu bolo zdaňovanie príjmov nerezidentov upravené kodifikovaným znením zákona o dani z príjmov nerezidentov (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) prijatého legislatívnym kráľovským dekrétom 5/2004 z 5. marca 2004 (BOE 62 z 12. marca 2004, s. 11176, ďalej len „TRLIRNR“), ktorého článok 25 ods. 1 písm. f) podriadil kapitálové výnosy paušálnej sadzbe dane vo výške 35 %.

4 Podľa článku 46 TRLIRNR sa mohli nerezidenti, ktorých aspoň 75 % celkových príjmov za to isté daňové obdobie pochádzalo zo zárobkovej alebo hospodárskej činnosti v Španielsku, rozhodnúť, že ich príjmy sa budú zdaňovať ako pri dani z príjmov fyzických osôb. Podľa odseku

3 toho istého ?lánku sa prihliadalo na osobné a rodinné okolnosti týchto pracovníkov.

5 Tento režim bol zrušený od 1. januára 2007, keď nadobudol účinnosť zákon ?. 35/2006 o dani z príjmov fyzických osôb, ktorým sa ?iasto?ne menili a dop??ali aj zákony o dani z príjmov právnických osôb, dani z príjmov nerezidentov a dani z majetku (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 ?. 285 z 29. novembra 2006, s. 41734, a oprava BOE ?. 57 zo 7. marca 2007, s. 9634).

Konanie pred podaním žaloby

6 Dňa 18. októbra 2004 Komisia zaslala Španielskemu kráľovstvu výzvu, v ktorej tento ?lenský štát upozornila na skutočnosť, že daňové zaobchádzanie, ktorému podliehali príjmy zo zárobkovej činnosti a kapitálové výnosy s pôvodom v Španielsku fyzických osôb nerezidentov, bolo podľa názoru tejto inštitúcie v rozpore s ?lámkami 39 ES a 56 ES, ako aj s ?lámkami 28 a 40 Dohody o EHP, lebo uloženie vyššej sadzby dane na príjmy nerezidentov, než bola sadzba dane uložená na príjmy rezidentov, mohlo predstavovať diskrimináciu v zmysle Zmluvy ES, ak neexistoval žiadny objektívny rozdiel, ktorým by sa rozdielne zaobchádzanie s týmito dvoma situáciami mohlo odôvodniť.

7 Odpoveď Španielskeho kráľovstva Komisiu nepresvedčila, a preto tomuto ?lenskému štátu zaslala 13. júla 2005 odôvodnené stanovisko, v ktorom ho vyzvala, aby mu vyhovel do dvoch mesiacov od jeho doručenia.

8 Dňa 7. februára 2006 Španielske kráľovstvo na toto stanovisko odpovedalo v tom zmysle, že zmeny potrebné na ukončenie údajných nesplnených povinností sú v procese prijímania. Z vyjadrení účastníkov konania vyplýva, že uvedené zmeny boli prijaté 28. novembra 2006 a sú účinné od 1. januára 2007.

9 Napriek tomu, že Komisia zastáva názor, že nadobudnutím účinnosti nových ustanovení došlo k ukončeniu porušenia, rozhodla sa podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

10 Počas konania pred Súdnyim dvorom Komisia vzala svoju žalobu späť v rozsahu, v akom smeruje ku konštatovaniu porušenia ?lánku 39 ES a ?lánku 28 Dohody o EHP.

11 Uznesením z 2. júna 2008 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhom Belgického kráľovstva, Lotyšskej republiky a Rakúskej republiky na vstup vedľajších účastníkov do konania na podporu návrhov Španielskeho kráľovstva.

O žalobe

O prípustnosti

Argumentácia účastníkov konania

12 Španielske kráľovstvo, ktoré uznáva, že je na Komisii, aby rozhodla, či podá alebo nepodá žalobu o nesplnenie povinností, napriek tomu spochybňuje prípustnosť tejto žaloby a tvrdí, že Komisia v prejednávanej veci porušila zásady rešpektovania legitímnej dôvery, lojálnej spolupráce s ?lenskými štátmi, ako aj zásadu právnej istoty a zneužila svoju právomoc.

13 Po prvé, pokiaľ ide o porušenie zásad rešpektovania legitímnej dôvery a lojálnej spolupráce, Španielske kráľovstvo pripomína, že ?lenské štáty sa môžu odvolávať na tieto zásady voči inštitúcii Spoločenstva, pokiaľ táto inštitúcia svojou opakovanou a dlhodobou praxou u nich vyvolala dôvodné očakávanie v súvislosti so skutočnosťou, že za konkrétnych okolností

bude konať určitým spôsobom bez toho, že by existoval akýkoľvek náznak podozrenia, že svoje konanie zmení. V oblasti žalôb o nesplnenie povinnosti však existuje ustálená prax Komisie, ktorá sa vyznačuje tým, že Komisia nepodá takú žalobu, pokiaľ členský štát, ktorý porušil právo Spoločenstva, splnil svoju povinnosť po lehote stanovenej v odôvodnenom stanovisku, ale ešte pred podaním žaloby, a to aj v tom prípade, keby stále existoval právny záujem na tomto konaní. V prejednávanej veci Komisia porušila uvedené zásady v rozsahu, v akom podala žalobu takmer rok po tom, čo dotknutý členský štát ukončil vytýkané nesplnenie povinnosti, a vopred ho neupozornila o svojom úmysle odchyliť sa od svojej zvyčajnej praxe, ani nemala na takéto konanie platný dôvod.

14 Po druhé, pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, Španielske kráľovstvo tvrdí, že právo Komisie zvoliť si čas na podanie žaloby o nesplnenie povinnosti proti členskému štátu by malo byť obmedzené na prípady, keď porušujúci členský štát aj naďalej pokračuje v nesplnení povinnosti, aby členské štáty neboli vystavené „závažnej situácii právnej neistoty“. Keďže Komisia v tejto veci nechala uplynúť takmer rok od okamihu, keď členský štát ukončil porušenie, a podaním žaloby bola porušená zásada právnej istoty.

15 Po tretie, pokiaľ ide o zneužitie právomoci, Španielske kráľovstvo tvrdí, že Komisia zneužíva údel žaloby o nesplnenie povinnosti, lebo toto konanie využíva na dosiahnutie dvoch cieľov, ktoré s jeho účelom nemajú nič spoločné. Komisia totiž chce po prvé sankcionovať tento členský štát, lebo španielske súdy nepodali na Súdny dvor návrhy na začatie prejudiciálneho konania vo veci priamych daní. Po druhé chce Komisia dosiahnuť, aby Súdny dvor vydal rozhodnutie v tejto veci, aby sa občanom zaručilo správne uplatňovanie práva Spoločenstva, a tým v podstate spája predmet konania o nesplnenie povinnosti s prejudiciálnym konaním.

16 Belgické kráľovstvo a Rakúska republika, ktorí sa ako vedľajší účastníci konania v rámci podpory návrhov Španielskeho kráľovstva obmedzujú na otázku prípustnosti žaloby, tvrdia, že Komisia je povinná preukázať existenciu dostatočného právneho záujmu na pokračovaní v konaní. V prejednávanej veci pritom závažnosť údajného nesplnenia povinnosti nie je taká, aby odôvodňovala podanie žaloby, lebo skutočnosť, že španielske súdy nepredložili návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci priamych daní, nedokazuje existenciu dostatočného právneho záujmu na podanie tejto žaloby. Okrem toho Komisia môže podať žalobu o nesplnenie povinnosti len s cieľom ukončiť údajné nesplnenie povinnosti. Keďže Španielske kráľovstvo ukončilo vytýkané nesplnenie povinnosti, Komisia už nemôže vôbec posúdiť, či je vhodné podať žalobu.

17 Pokiaľ ide o prípustnosť žaloby o nesplnenie povinnosti vo všeobecnosti, Komisia tvrdí najmä, že vôňá úvaha, ktorú jej priznáva Zmluva a judikatúra Súdneho dvora v oblasti konaní o nesplnenie povinnosti, predpokladá po prvé, že sa môže rozhodnúť, či treba podať žalobu a nemusí pri tom uviesť dôvody svojho rozhodnutia, a po druhé nie je povinná rešpektovať stanovenú lehotu, pokiaľ ide o jednotlivé fázy konania. Podľa jej názoru preto ani jeden z dôvodov neprípustnosti predložených Španielskym kráľovstvom nemôže byť úspešný.

Posúdenie Súdnym dvorom

18 Po prvé, pokiaľ ide o údajné porušenie zásady rešpektovania legitímnej dôvery, ktorá je logickým dôsledkom zásady právnej istoty a zásady lojálnej spolupráce, treba pripomenúť, že konanie o nesplnení povinnosti spočíva na objektívnom zistení, že členský štát nedodrжал povinnosti, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva, a preto sa nemôže v prípade, ako je prejednávaná vec, dovoliť zásady rešpektovania legitímnej dôvery a lojálnej spolupráce v snahe zabrániť objektívnemu zisteniu nedodržania jeho povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, pretože prijatie takéhoto odôvodnenia by bolo v rozpore s cieľom sledovaným v konaní podľa článku 226 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. apríla 2007, Komisia/Holandsko, C-523/04, Zb. s. I-3267, bod 38).

19 Skutočnosť, že Komisia sa mohla rozhodnúť, že nepodá žalobu o nesplnenie povinnosti voči členskému štátu, pokiaľ ukončil údajné porušenie po uplynutí lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku, tak nemôže u tohto členského štátu alebo členských štátov vyvolať legitímnu dôveru, ktorá by mohla ovplyvniť prípustnosť žaloby Komisie.

20 Treba dodať, že skutočnosť, že Komisia nepodala žalobu podľa článku 226 ES ihneď po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, nemôže v dotknutom členskom štáte vyvolať legitímnu dôveru, že konanie o nesplnenie povinnosti bolo ukončené.

21 Je pravda, že neprimeraná dĺžka konania pred podaním žaloby môže byť nedostatkom, ktorý spôsobuje neprípustnosť žaloby o nesplnenie povinnosti. Z judikatúry však vyplýva, že takýto záver platí iba v prípadoch, keď správanie Komisie sťažilo vyvrátenie jej tvrdení, porušujúc pritom práva na obranu dotknutého členského štátu, a že tomuto členskému štátu prináleží predložiť dôkaz o tomto sťažení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2005, Komisia/Luxembursko, C-33/04, Zb. s. I-10629, bod 76 a citovanú judikatúru).

22 Treba však konštatovať, že Španielske kráľovstvo nepredložilo v prejednávanej veci žiadne špecifické tvrdenie, pokiaľ ide o skutočnosť, že mimoriadna dĺžka konania pred podaním žaloby a najmä lehota, ktorá uplynula medzi jeho odpoveďou na odôvodnené stanovisko a podaním tejto žaloby, ovplyvnila výkon jeho práv na obranu. Tento členský štát sa totiž v prejednávanej veci obmedzil len na napadnutie možnosti Komisie vykonať jej právo na podanie žaloby o nesplnenie povinností a zotrvanie na tejto žalobe.

23 Po druhé, pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa jednak existencia nesplnenia povinnosti posudzuje na základe situácie, v akej sa členský štát nachádzal v čase uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (pozri najmä rozsudky zo 4. júla 2002, Komisia/Grécko, C-173/01, Zb. s. I-6129, bod 7, a zo 14. apríla 2005, Komisia/Luxembursko, C-519/03, Zb. s. I-3067, bod 18), a jednak záujem Komisie podať žalobu na základe článku 226 ES existuje aj vtedy, keď vytýkané porušenie bolo odstránené po uplynutí lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (rozsudok zo 14. apríla 2005, Komisia/Luxembursko, už citovaný, bod 19).

24 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že Španielske kráľovstvo bolo v konaní pred podaním žaloby informované, že Komisia mu vytýka nesplnenie povinností, ktoré mu vyplývali zo Zmluvy, nemôže platne tvrdiť, že Komisia porušila zásadu právnej istoty, pokiaľ neexistuje nijaké stanovisko Komisie, v ktorom by uviedla, že zaťaté konanie o nesplnenie povinnosti ukončí.

25 Po tretie, pokiaľ ide o údajné zneužitie právomoci, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora Komisia nemusí preukázať existenciu právneho záujmu na konaní ani uviesť dôvody, ktoré ju viedli k podaniu žaloby o nesplnenie povinnosti (pozri najmä rozsudky z 1. februára 2001, Komisia/Francúzsko, C-333/99, Zb. s. I-1025, bod 24; z 13. júna 2002, Komisia/Španielsko, C-474/99, Zb. s. I-5293, bod 25, a z 8. decembra 2005,

Komisia/Luxembursko, už citovaný, body 65 a 66). Keže predmet žaloby, ako vyplýva z návrhu, zodpovedá predmetu konania, ktorý bol vymedzený vo formálnej výzve aj v odôvodnenom stanovisku, nemožno platne tvrdiť, že Komisia zneužila svoju právomoc.

26 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že túto žalobu treba vyhlásiť za prípustnú.

O veci samej

Argumentácia účastníkov konania

27 Komisia uvádza, že podľa španielskej právnej úpravy platnej do 31. decembra 2006 boli kapitálové výnosy nadobudnuté v Španielsku daovníkmi nerezidentmi pri prevode majetku zdaované paušálnou sadzbou 35 %, zatiaľ čo výnosy nadobudnuté rezidentmi boli zdaované progresívne, pokiaľ prevádzaný majetok vlastnili jeden rok alebo menej, a paušálnou sadzbou 15 %, pokiaľ majetok vlastnili viac ako rok. Daové zaťaženie nerezidentov preto bolo vždy vyššie, či už svoj majetok prevádzali rok, alebo viac po jeho nadobudnutí. Aj v prípade prevodu majetku, ktorý vlastnili rok alebo menej, boli nerezidenti zaťažení vyššou daou, s výnimkou prípadu, keď priemerná sadzba dane uplatňovaná na daovníkov rezidentov dosiahla alebo prevýšila 35 %, avšak tento predpoklad si žiadal veľmi vysoké príjmy.

28 Keže podľa Komisie v prejednávanej veci neexistuje rozdiel medzi daovníkmi rezidentmi a daovníkmi nerezidentmi, každý rozdiel v zaobchádzaní, ktorý sa prejavuje ako vyššie daové zaťaženie nerezidentov vo vzťahu k rezidentom, predstavuje diskrimináciu v zmysle Zmluvy.

29 Pokiaľ ide o odôvodnenia, ktoré predložilo Španielske kráľovstvo, Komisia tvrdí, že v prejednávanej veci sa nemožno platne dovolávať cieľa daovej koherencie. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž toto odôvodnenie možno prijať len vtedy, ak existuje priamy vzťah medzi poskytnutím daového zvýhodnenia a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daového odvodu. V prejednávanej veci však vyššie daové zaťaženie nerezidentov nie je sprevádzané žiadnou daovou výhodou.

30 Komisia dodáva, že podľa jej názoru úvahy Súdneho dvora v jeho rozsudku z 27. júna 1996, Asscher (C-107/94, Zb. s. I-3089), možno použiť aj v prejednávanej veci, keže dotknuté španielske daové ustanovenia, podobne ako vnútroštátne ustanovenia vo veci, ktorá viedla k spomínanému rozsudku, predpokladali v prípade kapitálových výnosov nerezidentov uplatnenie vyššej sadzby dane ako v prípade kapitálových výnosov rezidentov. Vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora skutočnosť, že spomínaný rozsudok sa týka slobody usadiť sa, nebráni tomu, aby sa v ňom prijaté riešenie použilo aj na španielske ustanovenia dotknuté v tejto veci.

31 Španielske kráľovstvo, ktoré popiera existenciu údajného nesplnenia povinnosti, v prvom rade tvrdí, že kapitálové výnosy, ktoré nerezident nadobudne pri predaji majetku, ktorý vlastní na španielskom území, nie sú súčasťou jeho príjmov, lebo tieto príjmy najastejšie pochádzajú z jeho zárobkovej činnosti. Navyše, aby bolo možné určiť, či daovníci rezidenti a daovníci nerezidenti sú v porovnateľnej situácii, treba zobrať do úvahy všetky činnosti týchto daovníkov a príjmy z týchto činností, nie skúmať len jeden typ operácie.

32 Pritom miesto, kde možno najjednoduchšie posúdiť osobnú schopnosť nerezidenta platiť dane, je miestom, kde má sústredený svoje osobné a majetkové záujmy. V zásade ide o miesto obvyklého bydliska. Pokiaľ ide o výnimky, Španielske kráľovstvo spresňuje, že daovníci, ktorí nemajú bydlisko na španielskom území, ale ktorým na tomto území vznikajú príjmy z ich zárobkových a iných hospodárskych činností, ktoré predstavujú aspoň 75 % ich celkových príjmov, sa môžu na základe režimu stanoveného v článku 46 TRLIRNR a pokiaľ sa preukáže, že majú svoje bydlisko alebo obvyklé miesto pobytu v inom členskom štáte, rozhodnúť, že ich príjmy

sa budú zdať podľa pravidiel platných pre rezidentov. Španielska právna úprava je preto v súlade s judikatúrou Súdneho dvora a Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti uvádza rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, Zb. s. I-5933).

33 V každom prípade, pokiaľ sa situácia daovníkov rezidentov a daovníkov nerezidentov nedá porovnať, čo sa týka zdaťovania kapitálových výnosov, skutočnosť, že sa na tieto dve kategórie daovníkov neuplatňuje rovnaká právna úprava, nepredstavuje diskrimináciu. V prejednávanej veci preto nedochádza k porušovaniu voľného pohybu kapitálu.

34 Španielske kráľovstvo ďalej tvrdí, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora môže členský štát zaručiť dodržanie povinností, ktoré preňho vyplývajú zo Zmluvy, uzavretím dohody o zabránení dvojitého zdanenia (ďalej len „ZDZ“) s iným členským štátom. Keďže Španielske kráľovstvo uzatvorilo takú dohodu takmer so všetkými členskými štátmi, úinky španielskeho zdanenia sú čiastočne neutralizované, a preto pri ňom nedochádza k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu.

35 Španielske kráľovstvo napokon pripomína, že v bode 43 svojho rozsudku z 5. júla 2005, D. (C-376/03, Zb. s. I-5821), Súdny dvor rozhodol, že článkom 56 ES a 58 ES neodporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej členský štát daovníkom nerezidentom, ktorých podstatná časť majetku sa nachádza v štáte ich bydliska, odmieta poskytnúť výhodu zníženia základu dane, ktorú poskytuje daovníkom rezidentom. Španielska daňová právna úprava dotknutá v prejednávanej veci sa obmedzuje na uplatnenie tejto judikatúry tak, že v rámci daňového režimu zavádza rozlíšenie založené na objektívne odlišných situáciách, v ktorých sa nachádzajú daovníci rezidenti vo vzťahu k daovníkom nerezidentom.

36 Subsidiárne v prípade, že by sa sporná právna úprava považovala za obmedzenie voľného pohybu kapitálu, Španielske kráľovstvo tvrdí, že toto obmedzenie bolo odôvodnené potrebou zaručiť koherenciu španielskeho daňového systému.

37 V tejto súvislosti tento členský štát spresňuje, že pokiaľ ide o krátkodobé kapitálové výnosy (rok alebo menej) nadobudnuté nerezidentmi, tieto výnosy boli zdaťované po jednotlivých operáciách, zatiaľ čo tie, ktoré nadobudli rezidenti, boli zdaťované na progresívnom základe uplatňovanom v prípade dane z príjmov so sadzbou v rozpätí od 15 % do 45 %. Nemožno preto zastávať názor, že pri rezidentoch sa systematicky používa výhodnejšie daňové zaobchádzanie ako pri nerezidentoch.

38 V každom prípade existencia rozdielnych sadzieb dane pre rezidentov a nerezidentov je odôvodnená samotnou povahou týchto daní. Daň z príjmov fyzických osôb rezidentov sa vyberá periodicky a je prispôbená schopnosti dotknutej osoby platiť dane s použitím progresívneho rozpätia na celosvetový príjem, ktorý dosiahla počas zdaťovacieho obdobia.

39 Daň z príjmov nerezidentov je daň okamžitá a podliehajú jej daovníci, ktorí majú príjmy v Španielsku bez toho, aby tam mali trvalé bydlisko. Títo daovníci platia daň len z príjmov, ktoré nadobudli na španielskom území, čiže z príjmov, ktoré sú už svojou samotnou povahou jednorazové a sporadické. Tieto príjmy preto nie je možné zdaťovať progresívne. Jediný možný spôsob ich zdanenia je výber dane z jednotlivých operácií použitím paušálnej sadzby.

40 Podľa právnej úpravy platnej pre fyzické osoby rezidentov sa dlhodobé kapitálové výnosy (viac ako rok) zdaťovali rovnakou alebo nižšou sadzbou ako krátkodobé výnosy (rok alebo menej). Cieľom bolo vyhnúť sa kumulatívnym úinkom progresívneho rozpätia na kapitálové výnosy vytvorené v priebehu rokov, ktoré sa nezdaťujú každoročne pri ich vytvorení, ale skôr až v okamihu ich nadobudnutia. Existoval tak priamy hospodársky vzťah medzi poskytnutím daňovej výhody daovníkom rezidentom – zdanenie nižšou sadzbou – a ujmou, ktorá im bola spôsobená v

dôsledku neexistencie tohto mechanizmu na odstránenie nadmernej progresivity alebo iného mechanizmu s rovnakými úľinkami. Neexistuje však dôvod uplatňovať zvýhodnenú daňovú sadzbu na daňovníkov nerezidentov, pokiaľ realizujú dlhodobé kapitálové výnosy. Uplatnením paušálnej sadzby 15 % by totiž využívali zvýhodnené zaobchádzanie, ktoré je určené na vyrovnanie úľinkov progresívneho rozpätia, ktoré sa na nich nevzťahuje.

Posúdenie Súdnym dvorom

41 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 56 ES sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu s výhradou ustanovení článku 58 ES. Z článku 58 ods. 1 a 3 ES vyplýva, že členské štáty môžu uplatňovať svoje daňové zákony, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska na daňových poplatníkov rezidentov a daňovníkov nerezidentov, pokiaľ nebudú prostriedkom svojvoľnej diskriminácie alebo skrytého obmedzovania voľného pohybu kapitálu.

42 Treba dodať, že článok 58 ods. 1 ES ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu sa musí presne vykladať a nemá sa interpretovať v tom zmysle, že každá daňová právna úprava pripúšťajúca rozlišovanie medzi daňovníkmi podľa miesta, kde investovali svoj kapitál, je automaticky v súlade so Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 26).

43 V prejednávanej veci je nesporné, že až do 31. decembra 2006 španielska právna úprava stanovovala rozdielne zaobchádzanie medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, pokiaľ ide o sadzbu dane, ktorej podliehali kapitálové výnosy pochádzajúce z prevodu majetku, či už nehnuteľného, alebo iného, na španielskom území.

44 Pokiaľ ide o kapitálové výnosy realizované pri prevode majetku, ktorý bol vo vlastníctve dlhšie ako rok, nerezidenti systematicky podliehali vyššiemu daňovému zaťaženiu ako rezidenti, lebo kapitálové výnosy nadobudnuté rezidentmi podliehali paušálnej sadzbe 15 %, zatiaľ čo kapitálové výnosy nerezidentov sadzbe 35 %.

45 Je pravda, že z dôvodu uplatnenia progresívneho rozpätia rezidenti nepožívali systematicky výhodnejšiu sadzbu dane ako nerezidenti, pokiaľ ide o zdanenie kapitálových výnosov realizovaných pri predaji majetku, ktorý vlastnili rok alebo kratšie. Napriek tomu sa nič nemení na tom, že keďže nerezidenti podliehali paušálnej sadzbe 35 % bez ohľadu na výšku realizovaných kapitálových výnosov, zatiaľ čo rezidenti jej podliehali až od okamihu, keď ich celkový príjem dosiahol určitý strop, aspoň v niektorých prípadoch podliehali vyššiemu daňovému zaťaženiu ako rezidenti.

46 Ako už Súdny dvor rozhodol v oblasti priamych daní, situácie rezidentov a nerezidentov štátu nie sú vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najmä časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane, vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najmähšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, body 31 a 32, a Gerritse, už citovaný, bod 43).

47 Rovnako aj skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové zvýhodnenia, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminácia, berúc do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidenta a nerezidenta, tak z hľadiska zdroja príjmov, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane alebo osobných a rodinných pomerov (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 34, a Gerritse, už citovaný, bod 44).

48 V prejednávanej veci treba preskúmať, či existuje objektívny rozdiel medzi situáciou rezidentov a nerezidentov, ktorý by mohol vylúčiť diskriminačný charakter spornej právnej úpravy a mohol by ju zaradiť pod výnimku stanovenú v článku 58 ods. 1 ES.

49 Pokiaľ ide o tvrdenie, že rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z uplatňovania tejto právnej úpravy na nerezidentov musí byť preskúmané v spojení so všeobecným systémom daní z príjmu uplatniteľným na rezidentov a na nerezidentov a že nerezidentov nemožno porovnávať s rezidentmi, pretože vo svojom štáte bydliska majú aj iné príjmy, ktoré nemožno zohľadniť v Španielsku, na rozdiel od toho, čo platí pre rezidentov, treba po prvé uviesť, že aspoň čo sa týka zdanenia kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku, ktorý bol vo vlastníctve viac než rok, uvedená právna úprava sa týka len tejto kategórie príjmov, či už ide o daňovníkov rezidentov, alebo daňovníkov nerezidentov.

50 Po druhé štát, v ktorom sa nachádza zdroj príjmov, je v oboch prípadoch Španielske kráľovstvo, keďže sporná právna úprava sa týka len kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku vlastneného v Španielsku.

51 Pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého v súvislosti s kapitálovými výnosmi vytvorenými pri prevode majetku vlastneného viac než rok dotknutá právna úprava zohľadňuje osobné pomery daňovníka pri platení dane, stačí konštatovať, že táto právna úprava neobsahuje žiadnu skutočnosť, ktorá by mohla potvrdiť túto tézu, pretože ide o paušálne zdanenie so sadzbou, ktorá je závislá len od postavenia daňovníka ako rezidenta alebo nerezidenta.

52 Túto tézu nemožno potvrdiť ani analogickým uplatnením už citovaného rozsudku Gerritse, ktorého sa Španielske kráľovstvo dovoláva. Vôbec sa totiž nepreukázalo a ani sa netvrdilo, že právna úprava, voči ktorej je táto žaloba namierená, na rozdiel od právnej úpravy v uvedenom rozsudku, sledovala prostredníctvom zvýhodneného daňového zaobchádzania sociálny údel. Z toho vyplýva, že na rozdiel od toho, čo Súdny dvor rozhodol v bode 48 uvedeného rozsudku, v prejednávanej veci nemožno považovať za legitímne, aby sa zvýhodnené zaobchádzanie priznalo osobám, ktoré nadobudli väčšinu svojich zdaniteľných príjmov v štáte zdanenia, čiže vo všeobecnosti rezidentom.

53 Pokiaľ ide o ZDZ, na ktoré sa Španielske kráľovstvo odvoláva, na úvod treba uviesť, že tento členský štát neuviedol žiadnu ZDZ uzavretú so štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP. Ale tento členský štát sám priznal, že ZDZ neboli uzavreté so všetkými ostatnými členskými štátmi. Napokon je nesporné, že existujúce ZDZ neutralizujú daňové zaťaženie nerezidentov v Španielsku len čiastočne.

54 Navyše z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že existencia ZDZ nevyplýva, že príjem, ktorý daňovník nadobudne v štáte, v ktorom nemá bydlisko a ktorý je zdaniteľný výlučne v tomto štáte, je napriek tomu v štáte bydliska zohľadnený pri výpočte dane zo zvyšných príjmov tohto daňovníka, najmä s ohľadom na uplatnenie pravidla progresivity dane. Nemožno preto platne tvrdiť, že nerezident sa môže tomuto pravidlu vyhnúť. Z toho vyplýva, že za takých okolností sú dve kategórie daňovníkov s ohľadom na uvedené pravidlo v porovnateľnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok Asscher, už citovaný, body 47 a 48).

55 Za týchto okolností treba prijať záver, že pokiaľ ide o zdanenie kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku vlastneného dlhšie než rok, sporná právna úprava nezodpovedá rozdielu v situácii v zmysle článku 58 ods. 1 ES, ktorý vyplýva z miesta bydliska daňovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudok Lenz, už citovaný, bod 33).

56 Rovnaký záver platí aj v prípade zdanenia kapitálových výnosov nadobudnutých po roku

alebo po dobe dlhšej než rok.

57 Po prvé úvahy uvedené v bodoch 50 a 52 až 54 tohto rozsudku sú totiž relevantné aj pre toto zdanenie.

58 Po druhé nemožno síce vylúčiť, že pri progresívnom zdanení možno zohľadniť schopnosť daňovníkov platiť dane, ale Španielske kráľovstvo nepredložilo žiaden dôkaz, ktorým by sa v prejednávanej veci mohlo preukázať, že v súvislosti so zdanením kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku vlastneného rok alebo kratšie skutočne musí zohľadniť osobné pomery daňovníkov rezidentov.

59 Z toho vyplýva, že téza tohto členského štátu týkajúca sa krátkodobých aj dlhodobých kapitálových výnosov, podľa ktorej rezidenti a nerezidenti nie sú s ohľadom na dotknuté zdanenie v objektívne porovnateľnej situácii, nie je dôvodná, a teda ju nemožno prijať.

60 Treba však ešte preskúmať, či, ako subsidiárne tvrdí Španielske kráľovstvo, rozdiel v zaobchádzaní medzi dvoma kategóriami daňovníkov možno odôvodniť naliehavým dôvodom verejného záujmu, akým je potreba chrániť koherenciu daňového systému.

61 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že taký cieľ môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. Aby však argument založený na takomto odôvodnení mohol obstáť, je potrebné, aby tu existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42).

62 Podľa Španielskeho kráľovstva sporná právna úprava mala za cieľ predísť penalizovaniu rezidentov v rámci zdanenia kapitálových výnosov z dôvodu uplatňovania progresívnej sadzby. Pokiaľ ide o zdanenie kapitálových výnosov vytvorených pri prevode majetku vlastneného dlhšie než rok, u rezidentov existovala priama spojitosť medzi daňovou výhodou vyplývajúcou zo zdanenia týchto kapitálových výnosov paušálnou sadzbou 15 % a progresívnou sadzbou zdanenia, ktorá sa uplatňuje na súhrn ich príjmov. Pokiaľ ide o kapitálové výnosy vytvorené počas jedného roka alebo skôr, zvýhodnenie spočíva v tom, že rezidenti nepodliehali paušálnej sadzbe 35 %, bolo kompenzované tým, že všetky ich celosvetové príjmy boli zdanené progresívne.

63 Pokiaľ ide o prvú situáciu, treba uviesť, že príjmy, na ktoré sa uplatňuje paušálna sadzba 15 %, nepodliehajú progresívnej dani z príjmov. Nemožno preto platne tvrdiť, že priznanie spornej daňovej výhody rezidentom, konkrétne zdanenie uvedených príjmov paušálnou sadzbou 15 %, je kompenzované progresívnym zdanením.

64 Pokiaľ ide o druhú situáciu, výhoda daňovníka rezidenta, pri ktorej nepodlieha paušálnej sadzbe 35 %, je v zásade nesporne kompenzovaná nevýhodou, že dotknuté kapitálové výnosy sú pripočítané k jeho celkovým príjmom a podliehajú tak progresívnemu zdaneniu. Nie je však vylúčené, že aj keď sú kapitálové výnosy zdanené takýmto spôsobom, daňové zaťaženie rezidentov je stále menšie ako daňové zaťaženie nerezidentov.

65 Za týchto okolností treba prijať záver, že neexistuje priamy vzťah medzi zvýhodnením poskytnutým daňovníkom rezidentom a kompenzáciou vyplývajúcou z určitého daňového odvodu.

66 Preto treba zamietnuť argumentáciu Španielskeho kráľovstva, podľa ktorej je obmedzenie vyplývajúce zo spornej právnej úpravy odôvodnené potrebou chrániť koherenciu vnútroštátneho daňového systému.

67 V rozsahu, v akom ustanovenia článku 40 Dohody o EHP majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES (pozri rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33), uvedené úvahy sa *mutatis mutandis* použijú aj na uvedený článok 40.

68 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba žalobu Komisie považovať za dôvodnú.

69 Za týchto okolností treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo si tým, že do 31. decembra 2006 rozdielne zaobchádzalo s kapitálovými výnosmi nerezidentov a rezidentov nadobudnutými v Španielsku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.

O trovách

70 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania a Španielske kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Španielske kráľovstvo si tým, že do 31. decembra 2006 rozdielne zaobchádzalo s kapitálovými výnosmi nerezidentov a rezidentov nadobudnutými v Španielsku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.

2. Španielske kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.