

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 6 d.\*

Byloje C-562/07

dėl 2007 m. gruodžio 19 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

**Europos Bendrijų Komisija**, atstovaujama R. Lyal ir I. Martínez del Peral, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

**Ispanijos Karalystę**, atstovaujamą M. Muñoz Pérez, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

\* Proceso kalba: ispanų.

palaikomą

**Belgijos Karalystės**, atstovaujamos T. Matesne,

**Latvijos Respublikos**, atstovaujamos E. Balode-Buraka,

**Austrijos Respublikos**, atstovaujamos E. Riedl ir C. Pesendorfer,

įstojusių į bylą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kuri sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis penktosios kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,  
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

I - 9558

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad iki 2006 m. gruodžio 31 d. ne rezidentų Ispanijoje gautą kapitalo prieaugį vertinusi skirtingai nei tą, kuri gavo rezidentai, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 39 ir 56 straipsnius bei 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) 28 ir 40 straipsnius.

### Teisinis pagrindas

- 2 Ispanijoje rezidentų pajamų apmokestinimas iki 2006 m. gruodžio 31 d. buvo reglamentuojamas Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo konsoliduota redakcija (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), priimta 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu 3/2004 (BOE Nr. 60, 2004 m. kovo 10 d., p. 10670, ir klaidų ištaisymas – BOE Nr. 61, 2004 m. kovo 11 d., p. 11014, toliau – TRLIRPF). Pagal TRLIRPF 67 ir 77 straipsnius kapitalo prieaugis, gautas perleidus apmokestinamajam asmeniui ilgiau nei metus nuosavybės teise priklausiusį turtą, apmokestinamas 15 % tarifu. Kitas kapitalo prieaugis apmokestinamas taikant progresyvinį mokesčių tarifą nuo 15 % iki 45 %, numatytą TRLIRPF 64 ir 75 straipsniuose.

- 3 Iki tos pačios dienos ne rezidentų pajamų apmokestinimas buvo reglamentuojamas Ne rezidentų pajamų mokesčio įstatymo konsoliduota redakcija (*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*), priimta 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu 5/2004, (BOE, Nr. 62, 2004 m. kovo 12 d., p. 11176, toliau – TRLIRNR), pagal kurio 25 straipsnio 1 dalies f punktą kapitalo prieaugis apmokestinamas 35 % tarifu.
  
- 4 Pagal TRLIRNR 46 straipsnį ne rezidentai, kurie bent 75 % visų savo pajamų per tuos pačius metus gauna iš darbinės arba ūkinės veiklos Ispanijoje, gali pasirinkti būti apmokestinami kaip fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys. Šio straipsnio 3 dalyje numatyta, kad atsižvelgiama į šių darbuotojų asmenines ir šeimos aplinkybes.
  
- 5 Ši tvarka panaikinta 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojus Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymui 35/2006, iš dalies keičiančiam pelno mokesčio, ne rezidentų pajamų mokesčio ir nuosavybės mokesčio įstatymus (*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, 2006 m. lapkričio 29 d., p. 41734, ir klaidų ištaisymas BOE, Nr. 57, 2007 m. kovo 7 d., p. 9634).

### **Ikiteisminė procedūra**

- 6 2004 m. spalio 18 d. Komisija išsiuntė Ispanijos Karalystei oficialų pranešimą, atkreipdama šios valstybės dėmesį į tai, kad mokesčių režimas, taikomas Ispanijoje gautoms fizinių asmenų ne rezidentų darbinėms pajamoms ir kapitalo prieaugiui, šios institucijos nuomone, pažeidė EB 39 ir EB 56 straipsnius bei EEE susitarimo 28 ir 40 straipsnius, nes ne rezidentų pajamų apmokestinimas didesniu tarifu nei taikomas

rezidentų pajamoms yra diskriminacija EB sutarties prasme, jei nėra jokio objektyvaus skirtumo, kuriuo būtų galima pateisinti skirtingą požiūrį į šias dvi situacijas.

- 7 Ispanijos Karalystės atsakymas neįtikino Komisijos, todėl 2005 m. liepos 13 d. ji išsiuntė pagrįstą nuomonę, ragindama per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.
- 8 2006 m. vasario 7 d. Ispanijos Karalystė atsakė į šią pagrįstą nuomonę, kad vyksta dalinių pakeitimų, būtinų nutraukti įsipareigojimų nevykdymą, kuriuo ji kaltinama, priėmimo procesas. Iš šalių pateiktų pastabų matyti, kad šie daliniai pakeitimai priimti 2006 m. lapkričio 28 d. ir įsigaliojo 2007 m. sausio 1 dieną.
- 9 Vis dėlto, nors Komisija mano, kad įsigaliojus naujoms nuostatoms jos nustatyti pažeidimai buvo nutraukti, nusprendė pareikšti šį ieškinį.
- 10 Vykstant procesui Teisingumo Teisme Komisija atsisakė ieškinio dalies, susijusios su EB 39 straipsnio ir EEE susitarimo 28 straipsnio pažeidimu.
- 11 2008 m. birželio 2 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Belgijos Karalystei, Latvijos Respublikai ir Austrijos Respublikai buvo leista įstoti į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimus.

## Dėl ieškinio

### *Dėl priimtimumo*

### Šalių argumentai

- 12 Ispanijos Karalystė, pripažįsta, kad Komisijai tenka spręsti, ar pareikšti ieškinį dėl išipareigojimų neįvykdymo, tačiau, tvirtindama, kad Komisija šiuo atveju pažeidė teisėtų lūkesčių apsaugos, lojalaus bendradarbiavimo su valstybėmis narėmis ir teisinio saugumo principus bei piktnaudžiavo savo įgaliojimais, kelia klausimą, ar šis ieškiny s priimtinas.
- 13 Pirma, dėl teisėtų lūkesčių apsaugos ir lojalaus bendradarbiavimo principų pažeidimo Ispanijos Karalystė primena, kad valstybės narės gali remtis šiais principais, kai Bendrijos institucija pakartotinais ir nepertraukiamais veiksmais sukelia pagrįstų teisėtų lūkesčių, kad ši institucija tam tikromis aplinkybėmis elgsis tam tikru būdu, ir nėra jokių požymių, kad ji elgsis kitaip. Ieškinių dėl išipareigojimų neįvykdymo srityje buvo susiklosčiusi Komisijos praktika nereikšti tokio ieškinio, kai Bendrijos teisę pažeidusi valstybė narė įvykdo išipareigojimą pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, bet prieš pareiškiant ieškinį, net tuomet, kai ji vis dar yra suinteresuota procesu. Šiuo atveju Komisija pažeidė minėtus principus, nes pareiškė ieškinį praėjus beveik metams po to, kai pažeidimas, dėl kurio pareikštas ieškiny s, buvo nutrauktas, iš anksto nepranešusi atitinkamai valstybei narei apie ketinimą pakeisti savo įprastą praktiką ir neturėdama galiojančio pagrindo.
- 14 Antra, dėl teisinio saugumo principo Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija, vengdama valstybes nares įstumti į „rimto teisinio nesaugumo padėti“, savo teise laisvai

pasirinkti, kada pareikšti ieškinį dėl valstybės narės įsipareigojimų neįvykdymo, turi naudotis tik tuomet, kai valstybė narė pažeidėja nenutraukia pažeidimo, kuriuo ji kaltinama. Kadangi Komisija šiuo atveju ieškinį pareiškė praėjus beveik metams po to, kai tariamas įsipareigojimų nevykdymas buvo nutrauktas, ji pažeidė teisinio saugumo principą.

- 15 Trečia, dėl piktnaudžiavimo įgaliojimais Ispanijos Karalystė tvirtina, kad Komisija iškreipia procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo tikslą, nes naudojasi šia procedūra siekdama dviejų šiam tikslui nebūdingų dalykų. Iš tiesų Komisija siekia nubauti šia valstybę narę, nes Ispanijos teismai nepateikė Teisingumo Teismui prejudicinių klausimų tiesioginių mokesčių srityje. Be to, Komisija nori, kad Teisingumo Teismas dėl šio ieškinio priimtų sprendimą, siekdama užtikrinti teisingą Bendrijos teisės taikymą piliečiams, taip procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo tikslą prilygindama prejudicinio sprendimo procedūros tikslui.
- 16 Belgijos Karalystė ir Austrijos Respublika, įstojusios į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimus, kelia tik ieškinio priimtumo klausimą ir tvirtina, kad Komisija turi įrodyti, jog yra pakankamai suinteresuota tęsti procedūrą. Šiuo atveju tariamas pažeidimas nėra toks sunkus, kad pateisintų ieškinio pareiškimą, nes aplinkybė, kad Ispanijos teismai nepateikė prašymo priimti prejudicinį sprendimą tiesioginių mokesčių srityje, neįrodo pakankamo suinteresuotumo pareikšti šį ieškinį. Be to, Komisija gali pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo tik turėdama apibrėžtą tikslą nutraukti tariamą įsipareigojimų nevykdymą. Ispanijos Karalystei nutraukus įsipareigojimų nevykdymą, kuriuo ji kaltinama, Komisija nebegali laisvai vertinti, ar pareikšti ieškinį.
- 17 Dėl procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo apskritai Komisija iš esmės tvirtina, kad Sutartimi ir pagal Teisingumo Teismo praktiką jai pripažįstama diskrecija procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo srityje reiškia, kad ji gali nuspręsti, ar pareikšti ieškinį, nenurodydama priežasčių, kuriomis pagrįdžia savo sprendimą, ir kad jai nereikia

laikytis jokių konkrečių terminų įvairių procedūros etapų atžvilgiu. Todėl, jos nuomone, negalima atsižvelgti nė į vieną iš Ispanijos Karalystės pateiktų nepriimtumo pagrindų.

### Teisingumo Teismo vertinimas

- 18 Pirmiausia, kalbant apie tariamą iš teisinio saugumo principo kylančio teisėtų lūkesčių apsaugos principo ir lojalaus bendradarbiavimo principo pažeidimą, reikia priminti, kad procedūra dėl įsipareigojimų neįvykdymo paremta objektyviu valstybės narės įsipareigojimų, kuriuos jai nustato Bendrijos teisė, nesilaikymo konstatavimu ir kad tokiu atveju kaip šis valstybė narė negali remtis teisėtų lūkesčių apsaugos ir lojalaus bendradarbiavimo principais, kad sutrukdytų objektyviai konstatuoti, jog ji nesilaikė EB sutartyje nustatytų įsipareigojimų, nes toks pateisinimas, jei su juo būtų sutikta, prieštarautų EB 226 straipsnyje numatytam procedūros tikslui (2007 m. balandžio 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-523/04, Rink. p. I-3267, 28 punktas).
- 19 Todėl aplinkybė, kad Komisija tam tikrais atvejais nusprendė nepareikšti ieškinio dėl valstybės narės įsipareigojimų neįvykdymo, kai ši valstybė narė įvykdo įsipareigojimą pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, negali sukelti šiai valstybei narei arba kitoms valstybėms narėms teisėtų lūkesčių, kurie galėtų paveikti Komisijos pareikšto ieškinio priimtinumą.
- 20 Reikia pridurti, kad atitinkamos valstybės narės teisėtų lūkesčių, jog įsipareigojimų neįvykdymo procedūra baigta, negali sukelti ir aplinkybė, kad Komisija ieškinio pagal EB 226 straipsnį nepareikšė tuoj pat po to, kai pasibaigė pagrįstoje nuomonėje nustatytas terminas.



- 21 Žinoma, pernelyg ilga ikiteisminė procedūra gali būti trūkumas, dėl kurio ieškinys tampa nepriimtinas. Tačiau iš teismo praktikos matyti, kad tokia išvada galima tik tuo atveju, kai savo elgesiu Komisija apsunkino galimybę paneigti jos argumentus, taip pažeisdama suinteresuotos valstybės teisę į gynybą, ir kad pastaroji turi įrodyti tokį apsunkinimą (šiuo aspektu žr. 2005 m. gruodžio 8 d. sprendimo *Komisija prieš Liuksemburgą*, C-33/04, Rink. p. I-10629, 76 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 22 Vis dėlto reikia pripažinti, kad šiuo atveju Ispanijos Karalystė nepateikė jokie konkretaus argumento, kuris galėtų patvirtinti, jog ikiteisminės procedūros trukmė ir ypač laikotarpis nuo atsakymo į pagrįstą nuomonę pateikimo iki ieškinio pareiškimo Teisingumo Teisme turėjo poveikį jos naudojimuisi teise į gynybą. Iš tiesų ši valstybė narė tik ginčija šiuo atveju Komisijos turimą galimybę pareikšti ir palaikyti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo.
- 23 Antra, kalbant apie teisinio saugumo principą, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką įsipareigojimų neįvykdymą reikia vertinti atsižvelgiant į valstybės narės padėtį pagrįstoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje (žr., be kita ko, 2002 m. liepos 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-173/01, Rink. p. I-6129, 7 punktą ir 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Liuksemburgą*, C-519/03, Rink. p. I-3067, 18 punktą) ir kad Komisija yra suinteresuota pareikšti ieškinį pagal EB 226 straipsnį, net jei tariamas pažeidimas buvo pašalintas pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui (minėto 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Liuksemburgą* 19 punktas).
- 24 Vadinasi, Ispanijos Karalystė, kuri per ikiteisminę procedūrą buvo informuota apie tai, kad Komisija ją kaltina pažeidus įsipareigojimus pagal Sutartį, negali pagrįstai tvirtinti, kad ši pažeidė teisinio saugumo principą, jei Komisija nepriėmė jokio aiškaus sprendimo užbaigti procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

25 Trečia, kalbant apie tariamą piktnaudžiavimą įgaliojimais, pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką Komisijai nereikia nei įrodinėti suinteresuotumo pareikšti ieškinį, nei pateikti motyvų, dėl kurių ji pareiškia ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo (žr. 2001 m. vasario 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* C-333/99, Rink. p. I-1025, 24 punktą; 2002 m. birželio 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-474/99, Rink. p. I-5293, 25 punktą ir minėto 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Liuksemburgą* 65 ir 66 punktus). Kadangi ieškininiame pareiškime nurodytas ieškinio dalykas atitinka oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje apibrėžtą ginčo dalyką, negalima pagrįstai tvirtinti, kad Komisija piktnaudžiavo įgaliojimais.

26 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad šis ieškinys yra priimtinas.

*Dėl esmės*

Šalių argumentai

27 Komisija tvirtina, kad pagal iki 2006 m. gruodžio 31 d. taikytas Ispanijos teisės nuostatas kapitalo prieaugis, kurį perleidę turtą Ispanijoje gavo mokesčių mokėtojai ne rezidentai, buvo apmokestinamas 35 % tarifu, o kapitalo prieaugis, kurį gavo rezidentai, buvo apmokestinamas taikant progresyvinį mokesčių tarifą, jei perleistas turtas turėtas metus ar trumpiau, ir 15 % tarifą, jei šis turtas turėtas ilgiau nei metus. Todėl ne rezidentai, perleisdami savo turtą nuo jo įsigijimo praėjus metams arba daugiau, visada turėjo mokėti didesnę mokesčių sumą. Metus arba trumpiau turėto turto atžvilgiu ne rezidentai taip pat mokėjo didesnę mokesčių sumą, išskyrus atvejus, kai mokesčių mokėtojams rezidentams taikytas vidutinis mokesčių tarifas siekdavo arba viršydavo 35 %, o taip galėjo būti tik kai pastarųjų pajamos buvo labai didelės.

- 28 Anot Komisijos, kadangi šiuo atveju nėra objektyvaus skirtumo tarp mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų, skirtingas vertinimas ne rezidentus apmokestinant didesniais mokesčiais negu tie, kuriais apmokestinami rezidentai, yra diskriminacija Sutarties prasme.
- 29 Dėl Ispanijos Karalystės pateiktų pateisinimų Komisija tvirtina, kad šiuo atveju negalima remtis siekiu užtikrinti mokesčių darną. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką šis pateisinimas galimas tik tuomet, kai yra tiesioginis ryšys tarp teikiamos mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo apmokestinant. Tačiau šiuo atveju ne rezidentams tenkanti didesnė mokesčių našta nėra susijusi su jokia šioms tenkančia mokesčių lengvata.
- 30 Komisija priduria, kad 1996 m. birželio 27 d. Teisingumo Teismo sprendime *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089) pateiktus argumentus galima taikyti ir šiuo atveju, nes Ispanijos teisės nuostatose, dėl kurių pareikštas šis ieškinys, kaip ir byloje, kurioje priimtas sprendimas *Asscher*, nagrinėtose nacionalinėse nuostatose, numatyta ne rezidentų gautam kapitalo prieaugiui taikyti didesnę mokesčių tarifą nei taikomas rezidentų gautam prieaugiui. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, aplinkybė, kad minėtas sprendimas priimtas dėl įsisteigimo laisvės, netrukdo jo išvadų taikyti ir šiuo atveju nagrinėjamos Ispanijos teisės nuostatoms.
- 31 Ispanijos Karalystė ginčija tariamą įsipareigojimų neįvykdymą, pirmiausia tvirtindama, kad kapitalo prieaugis, kurį ne rezidentas gauna pardavęs Ispanijos teritorijoje turėtą turtą, yra tik dalis jo pajamų, kurių didžiąją dalį dažniausiai sudaro iš profesinės veiklos gaunamos pajamos. Be to, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai ne rezidentai yra objektyviai panašioje padėtyje, reikia ne nagrinėti tik vienos rūšies sandorius, o atsižvelgti į visą šių mokesčių mokėtojų vykdomą veiklą ir iš jos gaunamas pajamas.

- 32 Ne rezidento asmeninis pajėgumas mokėti mokesčius yra geriausiai įvertinamas ten, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras. Paprastai jis atitinka jo nuolatinę gyvenamąją vietą. Dėl išimčių Ispanijos Karalystė patikslina, kad mokesčių mokėtojai, negyvenantys Ispanijos teritorijoje, bet iš darbinės ir kitos ūkinės veiklos joje gaunantys pajamų, kurios sudaro ne mažiau kaip 75 % visų jų pajamų, TRLIRNR 46 straipsnyje nustatyta tvarka, jei jų nuolatinė arba įprasta gyvenamoji veta yra kitoje valstybėje narėje, gali pasirinkti būti apmokestinami pagal rezidentams taikomas taisykles. Ispanijos teisės nuostatos atitinka Teisingumo Teismo praktiką – šiuo atžvilgiu Ispanijos Karalystė nurodo 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933).
- 33 Bet kuriuo atveju, kadangi mokesčių mokėtojų rezidentų ir mokesčių mokėtojų ne rezidentų padėtis nėra panaši kapitalo prieaugio apmokestinimo atžvilgiu, tai, kad šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojams netaikomos vienodos teisės nuostatos, nėra diskriminacija. Todėl šiuo atveju kapitalo judėjimo laisvė nepažeista.
- 34 Toliau Ispanijos Karalystė tvirtina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybė narė gali laisvai užtikrinti, kad laikosi įsipareigojimų pagal Sutartį, su kitomis valstybėmis narėmis sudarydama sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – dvigubo apmokestinimo sutartis). Ispanijos Karalystei sudarius dvigubo apmokestinimo sutartis su beveik visomis valstybėmis narėmis, Ispanijos apmokestinimas, kurio poveikis iš dalies neutralizuotas, niekaip neriboja laisvo kapitalo judėjimo.
- 35 Galiausiai Ispanijos Karalystė primena, kad 2005 m. liepos 5 d. Sprendimo *D* (C-376/03, Rink. p. I-5821) 43 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog EB 56 ir 58 straipsniai nedraudžia nacionalinių teisės normų, kuriomis remdamasi valstybė narė mokesčių mokėtojams ne rezidentams, kurių pagrindinė turto dalis yra jų gyvenamosios vietos valstybėje, atsisako suteikti šios valstybės mokesčių mokėtojams rezidentams taikomo neapmokestinamojo minimumo lengvatą. Šiuo atveju nagrinėjamosiose Ispanijos teisės nuostatose tik taikoma ši teismo praktika, apmokestinimo sistemoje įtvirtinant

skirtumą, pagrįstą objektyviai kitokia mokesčių mokėtojų rezidentų padėtimi, palyginti su mokesčių mokėtojais ne rezidentais.

36 Papildomai tuo atveju, jei ginčijamos nuostatos būtų pripažintos ribojančiomis laisvą kapitalo judėjimą, Ispanijos Karalystė tvirtina, kad ši apribojimą pateisina būtinybė užtikrinti Ispanijos mokesčių sistemos darną.

37 Šiuo atžvilgiu, ši valstybė narė patikslina, kad per trumpą laiką (per metus ar mažiau) ne rezidentų gautas kapitalo prieaugis apmokestinamas po kiekvieno sandorio, o toks rezidentų gautas kapitalo prieaugis apmokestinamas pajamų mokesčiui taikomu progresyviu mokesčių tarifu nuo 15 % iki 45 %. Todėl negalima tvirtinti, kad rezidentai visada apmokestinami palankiau negu ne rezidentai.

38 Bet kuriuo atveju rezidentų ir ne rezidentų pajamoms taikomą skirtingą mokesčių tarifą pateisina pats kiekvieno iš šių mokesčių pobūdis. Fizinėms asmenims rezidentų pajamų mokestis yra periodinis mokestis, suderintas su atitinkamo asmens pajėgumu mokėti mokesčius, per apmokestinimo laikotarpį visame pasaulyje gautoms jo pajamoms taikant progresyvinį mokesčių tarifą.

39 Ne rezidentų pajamų mokestis yra mokestis, kurį mokesčių mokėtojai, Ispanijoje gavę pajamų ir neturintys šioje valstybėje nuolatinės buveinės, turi sumokėti nedelsdami. Šie mokesčių mokėtojai turi sumokėti mokesčius tik už Ispanijos teritorijoje gautas pajamas, t. y. už pagal apibrėžimą kartkartėmis gaunamas ir pavienes pajamas. Todėl neįmanoma šių pajamų apmokestinti taikant progresyvinį mokesčių tarifą. Vienintelis būdas apmokestinti šias pajamas – rinkti mokestį už kiekvieną atskirą sandorį, taikant nustatyto dydžio tarifą.

- 40 Pagal fiziniams asmenims rezidentams taikomas teisės nuostatas per ilgą laiką (daugiau kaip metus) gautas kapitalo prieaugis apmokestinamas taikant tokį patį arba didesnę tarifą nei tas, kuris taikomas per trumpą laiką (per metus ar mažiau) gautam kapitalo prieaugiui. Taip siekta išvengti progresyvinio mokesčių tarifo kumuliatyvaus poveikio per kelerius metus susidariusiam kapitalo prieaugiui, kuris užuot būtų apmokestinamas kasmet vos susidaręs, yra apmokestinamas gavimo momentu. Taigi yra tiesioginis ekonominis ryšys tarp mokesčių lengvatos suteikimo mokesčių mokėtojams rezidentams (apmokestinimo mažesniu tarifu) ir nuostolio, kurį jie patirtų nesant tokio pernelyg didelį progresyvumą pašalinančio arba panašų poveikį turinčio kitokio mechanizmo. Tačiau taikyti palankesnę mokesčių tarifą apmokestinant mokesčių mokėtojus ne rezidentus, kai jie gauna per ilgą laiką susidariusį kapitalo prieaugį, nėra jokios priežasties. Iš tiesų, jeigu jiems būtų taikomas 15% mokesčių tarifas, jie naudotųsi palankesniu režimu, kuris skirtas kompensuoti jiems netaikomo progresyvinio mokesčių tarifo poveikį.

#### Teisingumo Teismo vertinimas

- 41 Pirmiausia reikia priminti, kad EB 56 straipsniu draudžiami kapitalo judėjimo apribojimai, išskyrus EB 58 straipsnyje nurodytas išimtis. Pagal šio straipsnio 1 ir 3 dalis valstybės narės savo mokesčių įstatymuose gali numatyti skirtumą tarp apmokestinamųjų rezidentų ir apmokestinamųjų ne rezidentų, jei toks skirtumas nėra savavališkas diskriminavimas ar paslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.
- 42 Reikia pridurti, kad EB 58 straipsnio 1 dalį, numatančią pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo išimtį, reikia aiškinti siaurai ir negalima jos aiškinti taip, kad visos mokesčių teisės nuostatos, skiriančios mokesčių mokėtojus pagal tai, kur jie investuoja savo kapitalą, yra savaime suderinamos su Sutartimi (šiuo aspektu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lenz*, C-315/02, Rink. p. I-7063, 26 punktą).

- 43 Šiuo atveju neginčijama, kad iki 2006 m. gruodžio 31 d. pagal Ispanijos teisės nuostatas mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai ne rezidentai, nustatant perleidus Ispanijos teritorijoje turėtą nekilnojamąjį arba kitokį turtą gautam kapitalo prieaugiui taikomą mokesčių tarifą, buvo vertinami skirtingai.
- 44 Apmokestinant kapitalo prieaugį, gautą perleidus apmokestinamajam asmeniui ilgiau nei metus nuosavybės teise priklausiusį turtą, ne rezidentams visada taikytas didesnis mokestis negu rezidentams: pastarųjų gautas kapitalo prieaugis buvo apmokestinamas 15 % tarifu, o ne rezidentų gautam kapitalo prieaugiui buvo taikomas 35 % mokesčių tarifas.
- 45 Tiesa, kad apmokestinant kapitalo prieaugį, gautą pardavus metus ar trumpiau turėtą turtą, rezidentams taikomas progresyvinis mokesčių tarifas ne visada lemia palankesnę nei ne rezidentų apmokestinimą. Tačiau ne rezidentams 35 % mokesčių tarifas taikomas neatsižvelgiant į gautą kapitalo prieaugio sumą, o rezidentams šis mokesčių tarifas taikomas tik tuomet, kai jų bendrosios pajamos pasiekia tam tikrą ribą, todėl tam tikrais atvejais ne rezidentai vis tiek turi mokėti didesnius mokesčius negu rezidentai.
- 46 Kaip Teisingumo Teismas jau nusprendė, tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir ne rezidentų padėtis valstybėje paprastai nėra panaši, nes ne rezidento vienos valstybės teritorijoje gaunamos pajamos dažniausiai sudaro tik dalį jo bendrų pajamų, centralizuotų jo nuolatinėje gyvenamojoje vietoje, ir asmeninis ne rezidento pajėgumas mokėti mokesčius, atsirandantis atsižvelgus į jo bendras pajamas ir į asmeninę bei šeiminių padėčių, lengviausiai gali būti įvertinamas toje vietoje, kur yra jo asmeninių ir turtinių interesų centras, paprastai atitinkantis jo nuolatinę gyvenamąją vietą (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink. p. I-225, 31 ir 32 punktai ir minėto sprendimo *Gerritse* 43 punktas).

- 47 Taip pat tai, kad valstybė narė nesuteikia ne rezidentams tam tikrų mokesčių lengvatų, kurias ji suteikia rezidentams, atsižvelgiant į objektyvius rezidentų ir ne rezidentų padėties skirtumus, ir pajamų šaltinio, ir asmeninio mokumo arba jo asmeninės bei šeiminės padėties požiūriu paprastai nėra diskriminacija (minėto sprendimo *Schumacker* 34 punktą ir minėto sprendimo *Gerritse* 44 punktą).
- 48 Šiuo atveju reikia išnagrinėti, ar yra toks objektyvus rezidentų ir ne rezidentų padėčių skirtumas, dėl kurio galima pripažinti, kad ginčijamos teisės nuostatos nėra diskriminacinės ir kad joms taikoma EB 58 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis.
- 49 Kalbant apie argumentą, kad skirtingą mokestinį vertinimą, kylantį iš šių teisės nuostatų taikymo ne rezidentams, reikia nagrinėti kartu su rezidentams ir ne rezidentams taikoma bendrąja pajamų mokesčio sistema, ir kad ne rezidentų negalima lyginti su rezidentais, nes savo gyvenamosios vietos valstybėje jie turi kitų pajamų, į kurias, kitaip nei rezidentų atveju, Ispanijoje negalima atsižvelgti, reikia pažymėti, jog nagrinėjamos teisės nuostatos bent jau kapitalo prieaugio, gauto perleidus ilgiau nei metus turėtą turtą, apmokestinimo atžvilgiu taikomos tik šios kategorijos pajamoms, nesvarbu, ar jas gauna rezidentai, ar ne rezidentai.
- 50 Be to, valstybė, kurioje yra pajamų šaltinis, abiem atvejais yra Ispanijos Karalystė, nes ginčijamos teisės nuostatos taikomos tik kapitalo prieaugiui, kuris gautas perleidus Ispanijoje turėtą turtą.
- 51 Dėl argumento, kad, kiek tai susiję su perleidus ilgiau nei metus turėtą turtą gautu kapitalo prieaugiu, nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekta atsižvelgti į asmeninę mokesčių mokėtojo situaciją ir jo pajėgumą mokėti mokesčius, užtenka konstatuoti,



kad šiose teisės nuostatose nėra nieko, kas patvirtintų tokį teiginį, kai apmokestinama nustatyto dydžio tarifu, atsižvelgiant tik į tai, ar mokesčių mokėtojas yra rezidentas, ar ne rezidentas.

52 Taip pat šio teiginio negalima patvirtinti pagal analogiją taikant minėtą sprendimą *Gerritse*, kuriuo remiasi Ispanijos Karalystė. Iš tiesų nebuvo įrodyta ir netgi nebuvo tvirtinama, kad teisės nuostatomis, dėl kurių pareikštas šis ieškiny, kitaip nei minėtame sprendime nagrinėtomis nuostatomis, rezidentams taikant palankesnę mokesčių režimą buvo siekiama socialinio tikslo. Vadinasi, kitaip nei Teisingumo Teismas nusprendė sprendimo *Gerritse* 48 punkte, šiuo atveju negalima manyti, kad teisėta ši palankesnę režimą taikyti apmokestinimo valstybėje gaunantiems didžiąją dalį apmokestinamų pajamų asmenims, t. y. paprastai rezidentams.

53 Dėl dvigubo apmokestinimo sutarčių, kuriomis remiasi Ispanijos Karalystė, pirmiausia reikia pažymėti, jog ši valstybė narė nenurodė, kad yra sudariusi dvigubo apmokestinimo sutartį su kuria nors EEE susitarimo šalimi. Toliau, kaip ši valstybė pati pripažino, ji yra sudariusi dvigubo apmokestinimo sutartis ne su visomis kitomis valstybėmis narėmis. Taigi neginčijama, kad esamos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys tik iš dalies neutralizuoja ne rezidentams tenkančią Ispanijoje mokamų mokesčių našta.

54 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad net esant dvigubo apmokestinimo sutarčiai į mokesčių mokėtojo pajamas, gautas valstybėje, kurioje jis negyvena, ir išimtinai apmokestinamas šioje valstybėje, vis tiek atsižvelgiama gyvenamosios vietos valstybėje, apskaičiuojant už kitas šio mokesčio mokėtojo pajamas mokėtiną mokesčių sumą, pavyzdžiui, kai taikoma mokesčio progresyvumo taisyklė. Todėl negalima tvirtinti, kad asmuo vien todėl, kad yra ne rezidentas, gali išvengti šios taisyklės taikymo. Vadinasi, tokiu atveju abiejų kategorijų mokesčių mokėtojai šios taisyklės atžvilgiu yra panašioje padėtyje (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo *Asscher* 47 ir 48 punktus).

55 Tokiomis aplinkybėmis, kiek tai susiję su kapitalo prieaugiu perleidus ilgiau nei metus turėtą turtą, ginčijamos teisės nuostatos nėra pagrįstos padėties skirtumu, kurį lemia

skirtinga mokesčių mokėtojų gyvenamoji vieta, EB 58 straipsnio 1 dalies prasme (šiuo aspektu žr. minėto sprendimo 33 punktą).

56 Tokią pačią išvadą reikia daryti ir po metų ar mažiau gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo atžvilgiu.

57 Iš tiesų šio sprendimo 50 ir 52–54 punktuose pateikti samprotavimai taikomi ir šiam apmokestinimui.

58 Be to, negalima paneigti, kad apmokestinimas taikant progresyvinį mokesčių tarifą yra tinkamas atsižvelgti į mokesčių mokėtojų pajėgumą mokėti mokesčius, tačiau Ispanijos Karalystė nepateikė jokie įrodymo, kad šiuo atveju ji realiai atsižvelgė į mokesčių mokėtojų rezidentų asmeninę situaciją, apmokestindama kapitalo prieaugį, gautą perleidus metus ar trumpiau turėtą turtą.

59 Vadinas, šios valstybės narės tvirtinimas, kad per trumpą arba ilgą laikotarpį gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo atžvilgiu rezidentai ir ne rezidentai nėra objektyviai panašioje padėtyje, yra nepagrįstas ir todėl jam negalima pritarti.

60 Vis dėlto dar reikia išnagrinėti, ar, kaip papildomai tvirtina Ispanijos Karalystė, skirtingą požiūrį į šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojus galima pateisinti imperatyviu bendroju interesu, pavyzdžiui, būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

- 61 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog toks tikslas gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą. Vis dėlto, kad būtų galima remtis taip pagrįstu argumentu, reikia įrodyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčių lengvatos suteikimo ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktas).
- 62 Anot Ispanijos Karalystės, ginčijamomis teisės nuostatomis buvo siekiama, kad rezidentai, dėl progresyvinio mokesčių tarifo taikymo apmokestinant jų gaunamą kapitalo prieaugį, neatsidurtų blogesnėje padėtyje. Dėl kapitalo prieaugio, gauto perleidus daugiau kaip metus turėtą turtą, apmokestinimo rezidentų atveju yra tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos, kurią lemia tokio prieaugio apmokestinimas taikant 15 % tarifą, ir progresyvinio mokesčių tarifo, taikomo visoms jų pajamoms. Kalbant apie per metus ar mažiau gautą kapitalo prieaugį, lengvatą, t. y. 35 % tarifo netaikymą, kompensuoja tai, kad rezidento visame pasaulyje gaunamoms bendroms pajamoms taikomas progresyvinis mokesčių tarifas.
- 63 Kalbant apie pirmą iš šių atvejų, reikia pažymėti, kad pajamos, kurioms taikomas 15 % tarifas, nėra apmokestinamos taikant progresyvinį mokesčių tarifą. Todėl negalima teigti, kad rezidentams taikomą ginčijamą mokesčių lengvatą, t. y. minėtų pajamų apmokestinimą 15 % tarifu, kompensuoja pajamų apmokestinimas progresyviu mokesčių tarifu.
- 64 Kalbant apie antrąjį atvejį, mokesčių mokėtojams rezidentams teikiamą lengvatą, t. y. 35 % tarifo netaikymą, žinoma, iš principo kompensuoja tai, kad atitinkamas kapitalo prieaugis jų nenaudai pridodamas prie bendrųjų pajamų ir apmokestinamas taikant progresyvinį mokesčių tarifą. Vis dėlto negalima paneigti, kad net taip apmokestinus rezidentų gautą kapitalo prieaugį, jis gali būti apmokestinamas mažiau nei ne rezidentų gautas kapitalo prieaugis.

- 65 Tokiomis aplinkybėmis reikia daryti išvadą, kad nėra tiesioginio ryšio tarp mokesčių mokėtojams rezidentams teikiamų lengvatų ir jų kompensavimo konkrečiu apmokestinimu.
- 66 Todėl reikia atmesti Ispanijos Karalystės argumentus, kad ginčijamomis teisės nuostatomis įtvirtintą apribojimą galima pateisinti būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną.
- 67 Kadangi EEE susitarimo 40 straipsnio nuostatos tokią pačią teisinę galią kaip ir iš esmės joms identiškos EB 56 straipsnio nuostatos (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-521/07, Rink. p. I-4873, 33 punktą), išdėstyti argumentai *mutatis mutandis* pateiktini ir kalbant apie minėtą 40 straipsnį.
- 68 Atsižvelgiant į visa tai, kas pasakyta, Komisijos ieškinys yra pagrįstas.
- 69 Tokiomis aplinkybėmis reikia pripažinti, kad iki 2006 m. gruodžio 31 d. ne rezidentų Ispanijoje gautą kapitalo prieaugį vertindama kitaip nei tą, kurį gavo rezidentai, Ispanijos Karalystė neįvykdė išipareigojimų pagal EB 56 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį.

## **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

70 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Ispanijos Karalystė pralaimėjo bylą, ji turi jas padengti.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Iki 2006 m. gruodžio 31 d. ne rezidentų Ispanijoje gautą kapitalo prieaugį vertindama kitaip nei tą, kurį gavo rezidentai, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 56 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnį.**
- 2. Ispanijos Karalystė padengia bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.