

KOMISIJA PROTI ŠPANJI
SODBA SODIŠČA (prvi senat)
z dne 6. oktobra 2009 *

V zadevi C-562/07,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene
19. decembra 2007,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata R. Lyal in I. Martínez del Peral,
zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopa M. Muñoz Pérez, zastopnik, z naslovom za vročanje
v Luxembourg,

tožena stranka,

* Jezik postopka: španščina.

ob intervenciji

Kraljevine Belgije, ki jo zastopa T. Materne, zastopnik,

Republike Latvije, ki jo zastopa E. Balode-Buraka, zastopnica,

Republike Avstrije, ki jo zastopata E. Riedl in C. Pesendorfer, zastopnika,

intervenientke,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik petega senata v funkciji predsednika prvega senata,
A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits in J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

I - 9558

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Republika Španija s tem, da je do 31. decembra 2006 različno obravnavala kapitalske dobičke, ustvarjene v Španiji, glede na to, ali so jih pridobili rezidenti ali nerezidenti, ni izpolnila obveznosti iz členov 39 ES in 56 ES ter členov 28 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir

- 2 V Španiji je obdavčitev dohodkov rezidentov do 31. decembra 2006 urejalo prečiščeno besedilo zakona o dohodnini (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), ki je bilo sprejeto s kraljevo zakonsko uredbo 3/2004 z dne 5. marca 2004 (BOE št. 60 z dne 10. marca 2004, str. 10670, in popravek BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 11014, v nadaljevanju: TRLIRPF). Na podlagi členov 67 in 77 TRLIRPF so se kapitalski dobički od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto, obdavčili po enotni stopnji 15 %. Drugi kapitalski dobički so bili obdavčeni po progresivni davčni lestvici, določeni v členih 64 in 75 TRLIRPF, in njene davčne stopnje so bile od 15 % do 45 %.

- 3 Do istega datuma je obdavčitev dohodkov nerezidentov urejalo prečiščeno besedilo zakona o dohodkih nerezidentov (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), ki je bilo sprejeto s kraljevo zakonsko uredbo 5/2004 z dne 5. marca 2004 (BOE št. 62 z dne 12. marca 2004, str. 11176, v nadaljevanju: TRLIRNR), katerega člen 25(1)(f) za kapitalske dobičke določa enotno davčno stopnjo 35 %.
- 4 Na podlagi člena 46 TRLIRNR so lahko nerezidenti, katerih vsaj 75 % vseh dohodkov v istem davčnem obdobju je izhajalo iz zaposlitve ali gospodarske dejavnosti v Španiji, izbrali, da bodo obdavčeni kot davčni zavezanci za dohodnino. Odstavek 3 tega člena je določal, da se upoštevajo osebne in družinske okoliščine teh delavcev.
- 5 Ta ureditev je bila razveljavljena 1. januarja 2007, ko je začel veljati zakon 35/2006 o dohodnini in delni spremembi zakonov o davku od dohodkov pravnih oseb, davku od dohodkov nerezidentov in davku na premoženje (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 št. 285 z dne 29. novembra 2006, str. 41734, in popravek BOE št. 57 z dne 7. marca 2007, str. 9634).

Predhodni postopek

- 6 Komisija je 18. oktobra 2004 na Kraljevino Španijo naslovila pisni opomin, s katerim je to državo članico opozorila, da je bila davčna obravnava, ki so ji bili takrat podvrženi dohodki iz dela in kapitalski dobički, ki so jih fizične osebe nerezidentke pridobile v Španiji, po mnenju te institucije v nasprotju s členoma 39 ES in 56 ES ter členoma 28 in 40 Sporazuma EGP, saj se lahko uporaba višje davčne stopnje za dohodke

nerezidentov kot za dohodke rezidentov šteje za diskriminacijo v smislu Pogodbe ES, če ni nobene objektivne razlike, ki bi utemeljila različno obravnavanje teh dveh položajev.

- 7 Ker odgovor Kraljevine Španije Komisije ni prepričal, je ta 13. julija 2005 na to državo članico naslovila obrazloženo mnenje in jo pozvala, naj v dveh mesecih od njegovega prejete sprejme potrebne ukrepe za uskladitev.
- 8 Kraljevina Španija je 7. februarja 2006 na to obrazloženo mnenje odgovorila, da so spremembe, potrebne za prenehanje kršitev, v postopku sprejemanja. Iz stališč strank je razvidno, da so bile navedene spremembe sprejete 28. novembra 2006 in so začele veljati 1. januarja 2007.
- 9 Čeprav je Komisija menila, da so bile zatrjevane kršitve z začetkom veljavnosti novih določb odpravljene, se je odločila vložiti to tožbo.
- 10 Med postopkom pred Sodiščem je Komisija umaknila svojo tožbo v delu, v katerem je predlagala ugotovitev kršitve člena 39 ES in člena 28 Sporazuma EGP.
- 11 S sklepom predsednika Sodišča z dne 2. junija 2008 je bila Kraljevini Belgiji, Republiki Latviji in Republiki Avstriji dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Španije.

Tožba

Dopustnost

Trditve strank

- 12 Kraljevina Španija, ki sicer priznava, da Komisija odloča, ali je primerno vložiti tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, pa vendarle izpodbija dopustnost te tožbe in trdi, da je Komisija v tem primeru kršila načela varstva legitimnih pričakovanj, lojalnega sodelovanja z državami članicami in pravne varnosti ter zlorabila pooblastila.
- 13 Prvič, Kraljevina Španija glede kršitve načel varstva legitimnih pričakovanj in lojalnega sodelovanja opozarja, da se države članice lahko sklicujejo na ti načeli v zvezi z institucijo Skupnosti, če je ta s ponavljajočo se in stalno prakso ustvarila utemeljeno pričakovanje, da bo v določenih okoliščinah ravnala na konkreten način, ne da bi obstajal kakršen koli indic, na podlagi katerega bi bilo mogoče domnevati, da bo spremenila to prakso. V primeru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti naj bi bila ustaljena praksa Komisije, da ne vloži take tožbe, če je država članica, ki je kršila pravo Skupnosti, prenehala kršitev po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, vendar pred vložitvijo tožbe, in to tudi če bi lahko še vedno obstajal interes za izvedbo postopka. V tej zadevi naj bi Komisija kršila zgoraj navedeni načeli, ker je vložila tožbo skoraj eno leto po tem, ko je država članica prenehala očitano kršitev, ne da bi predhodno obvestila zadevno državo članico o namenu, da bo odstopila od svoje običajne prakse, in ne da bi imela veljavne razloge.
- 14 Drugič, v zvezi z načelom pravne varnosti Kraljevina Španija trdi, da bi bilo treba pravico, priznano Komisiji, da svobodno izbere, kdaj bo začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti zoper državo članico, omejiti na primere, v katerih država

članica kršiteljica še naprej ne izpolnjuje obveznosti, kar se ji očita, da ne bi držav članic postavila v „resen položaj pravne negotovosti“. Ker je Komisija v tej zadevi pustila, da je med tem, ko je očitana kršitev prenehala, in vložitev te tožbe preteklo skoraj eno leto, je kršila načelo pravne varnosti.

- 15 Tretjič, glede zlorabe pooblastil Kraljevina Španija trdi, da je Komisija spremenila namen tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ker je uporabila ta postopek, da bi dosegla dva cilja, ki nimata nobene zveze s tem namenom. Komisija naj bi namreč na eni strani nameravala kaznovati to državo članico, ker španska sodišča v zvezi z neposrednimi davki niso vložila predlogov za sprejetje predhodne odločbe na Sodišče. Na drugi strani naj bi Komisija želela pripraviti Sodišče do tega, da bi odločilo o tej tožbi, zato da bi se državljanom zagotovila pravilna uporaba prava Skupnosti, in bi tako približala namen tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti namenu postopka za sprejetje predhodne odločbe.
- 16 Kraljevina Belgija in Republika Avstrija, katerih intervencija v podporo predlogom Kraljevine Španije se omejuje na vprašanje dopustnosti tožbe, trdita, da mora Komisija dokazati, da obstaja zadosten interes za začetek postopka. Očitana kršitev v tej zadevi naj ne bi bila tako resna, da bi bilo mogoče utemeljiti vložitev tožbe, saj okoliščina, da španska sodišča niso vložila predloga za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z neposrednimi davki, ne dokazuje zadostnega interesa za vložitev te tožbe. Poleg tega bi lahko Komisija vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti le z določenim ciljem, in sicer prenehati očitano kršitev. Ker je Kraljevina Španija prenehala očitano kršitev, naj Komisija ne bi bila več svobodna pri presoji, ali je primerno vložiti tožbo.
- 17 V zvezi z dopustnostjo tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na splošno Komisija trdi predvsem, da diskrecijska pravica, ki ji jo priznavata Pogodba in sodna praksa Sodišča na področju postopkov zaradi neizpolnitve obveznosti, predpostavlja, prvič, da lahko odloča, ali je treba vložiti tožbo, ne da bi navedla razloge, na katerih temelji njena

odločitev, in, drugič, da ji ni treba upoštevati določenega roka v zvezi z različnimi stopnjami postopka. Zato po njenem mnenju nobenega od razlogov nedopustnosti, ki jih navaja Kraljevina Španija, ni mogoče sprejeti.

Presoja Sodišča

- 18 Prvič, glede očitane kršitve načela varstva legitimnega pričakovanja, ki je posledica načela pravne varnosti, in načela lojalnega sodelovanja je treba spomniti, da postopek zaradi neizpolnitve obveznosti temelji na objektivni ugotovitvi neizpolnjevanja obveznosti države članice, ki jih nalaga pravo Skupnosti, in da se država članica v primeru, kot je ta, ne more sklicevati na načeli varstva legitimnega pričakovanja in lojalnega sodelovanja, da bi preprečila objektivno ugotovitev neizpolnjevanja obveznosti, ki so ji naložene s Pogodbo ES, saj bi bilo sprejetje te utemeljitve v nasprotju s ciljem, ki mu sledi postopek, določen v členu 226 ES (sodba z dne 24. aprila 2007 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-523/04, ZOdl., str. I-3267, točka 28).
- 19 Okoliščina, da Komisija v nekem primeru ni vložila tožbe za ugotovitev neizpolnitve obveznosti proti državi članici, če je ta prenehala očitano kršitev po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, torej ne more pri tej ali drugih državah članicah ustvariti legitimnega pričakovanja, ki bi lahko vplivalo na dopustnost tožbe Komisije.
- 20 Treba je dodati, da okoliščina, da Komisija ne vloži tožbe na podlagi člena 226 ES takoj po izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, prav tako ne more pri zadevni državi članici ustvariti legitimnega pričakovanja, da je bil postopek zaradi neizpolnitve obveznosti končan.

- 21 Čezmerno trajanje predhodnega postopka res lahko pomeni kršitev, zaradi katere bi bila tožba zaradi neizpolnitve obveznosti nedopustna. Vendar iz sodne prakse izhaja, da je tak sklep primeren zgolj takrat, ko je ravnanje Komisije otežilo oporekanje njenim trditvam in je tako kršila pravico zainteresirane države članice do obrambe, ta pa mora predložiti dokaz o taki težavi (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi Komisija proti Luksemburgu, C-33/04, ZOdl., str. I-10629, točka 76 in navedena sodna praksa).
- 22 Vendar je treba ugotoviti, da v tej zadevi Kraljevina Španija ni navedla nobene posebne trditve glede dejstva, da sta čezmerno trajanje predhodne faze in predvsem obdobje, ki je preteklo med njenim odgovorom na obrazloženo mnenje in vložitvijo te tožbe, vplivala na izvrševanje njene pravice do obrambe. Ta država članica je namreč v tej zadevi zgolj oporekala možnosti izvajanja pravice do vložitve tožbe in nadaljevanja postopka zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo ima Komisija.
- 23 Drugič, v zvezi z načelom pravne varnosti je treba spomniti, da je treba na eni strani v skladu z ustaljeno sodno prakso obstoj neizpolnitve presoati glede na položaj države članice, kakršen je bil ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju (glej zlasti sodbi z dne 4. julija 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-173/01, Recueil, str. I-6129, točka 7, in z dne 14. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Luksemburgu, C-519/03, ZOdl., str. I-3067, točka 18), in da na drugi strani obstaja interes Komisije za vložitev tožbe na podlagi člena 226 ES, čeprav je bila očitana kršitev odpravljena po roku, določenem v obrazloženem mnenju (zgoraj navedena sodba z dne 14. aprila 2005 Komisija proti Luksemburgu, točka 19).
- 24 Iz tega sledi, da Kraljevina Španija, če je bila v okviru predhodnega postopka obveščena, da ji Komisija očita, da ni izpolnila svojih obveznosti iz Pogodbe, ne more veljavno trditi, da je bilo kršeno načelo pravne varnosti, če se Komisija ni izrecno izrekla, da je končala uvedeni postopek zaradi neizpolnitve obveznosti.

25 Tretjič, v zvezi s tožbenim razlogom, ki se nanaša na domnevno zlorabo pooblastil, je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Komisiji ni treba dokazati obstoja pravnega interesa niti navesti razlogov, iz katerih je vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti (glej zlasti sodbi z dne 1. februarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-333/99, Recueil, str. I-1025, točka 24, in z dne 13. junija 2002 v zadevi Komisija proti Španiji, C-474/99, Recueil, str. I-5293, točka 25, ter zgoraj navedeno sodbo z dne 8. decembra 2005 Komisija proti Luksemburgu, točki 65 in 66). Če predmet tožbe, kot je razviden iz vloge, ustreza predmetu spora, kot je opredeljen v pisnem opominu in obrazloženem mnenju, ni mogoče veljavno trditi, da je Komisija zlorabila pooblastila.

26 Iz zgornjih ugotovitev je razvidno, da je treba to tožbo razglasiti za dopustno.

Utemeljenost

Trditve strank

27 Komisija poudarja, da so bili v skladu s špansko zakonodajo, ki je veljala do 31. decembra 2006, kapitalski dobički, ki so jih v Španiji ustvarili davčni zavezanci nerezidenti, po prodaji premoženja obdavčeni z enotno davčno stopnjo 35 %, medtem ko so bili kapitalski dobički, ki so jih ustvarili rezidenti, obdavčeni na podlagi progresivne davčne lestvice, če je bilo prodano premoženje v lasti eno leto ali manj, in po enotni davčni stopnji 15 %, če je bilo to premoženje v lasti več kot eno leto. Davčno breme, naloženo nerezidentom, je bilo torej vedno večje, če so prodali svoje premoženje po enem letu ali več po njegovi pridobitvi. Pri prodaji premoženja, ki je bilo v lasti eno leto ali manj, naj bi bili nerezidenti prav tako podvrženi večji davčni obremenitvi, razen če bi povprečna davčna stopnja, ki se je uporabila za davčne zavezance rezidente, dosegla ali preseгла 35 %, kar predpostavlja visoke dohodke.

- 28 Po mnenju Komisije, ker v tej zadevi ne obstaja nobena objektivna razlika med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, je vsako različno obravnavanje, katerega posledica je večje davčno breme za nerezidente v primerjavi z rezidenti, diskriminacija v smislu Pogodbe.
- 29 V zvezi z utemeljitvami Kraljevine Španije Komisija trdi, da se v tej zadevi ni mogoče veljavno sklicevati na cilj davčne doslednosti. V skladu s sodno prakso Sodišča te utemeljitve namreč ni mogoče sprejeti, razen če obstaja neposredna povezava med podelitvijo davčne ugodnosti in izravnavo te ugodnosti z davčnim odtegljajem. V tej zadevi večjega davčnega bremena, ki ga nosijo nerezidenti, ne spremlja nobena davčna ugodnost.
- 30 Komisija poleg tega meni, da je mogoče razlogovanje, ki mu je sledilo Sodišče v sodbi z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089), prenesti na to zadevo, ker španske davčne določbe, na katere je osredotočena ta tožba, po zgledu nacionalnih določb v zadevi, v kateri je bila izrečena omenjena sodba, določajo, da se za kapitalske dobičke, ki so jih ustvarili nerezidenti, uporabi višja davčna stopnja kot za kapitalske dobičke, ki so jih ustvarili rezidenti. Glede na sodno prakso Sodišča okoliščina, da se navedena sodba nanaša na svobodo ustanavljanja, ne preprečuje, da bi se rešitev iz te sodbe prenesla na španske določbe v tej zadevi.
- 31 Kraljevina Španija, ki izpodbija obstoj očitane neizpolnitve, najprej poudarja, da je kapitalski dobiček, ki ga ustvari nerezident pri prodaji premoženja, ki ga ima v lasti na španskem ozemlju, le en del njegovih dohodkov, pri čemer so ti najpogostejše sestavljeni v glavnem iz dohodkov iz poklicne dejavnosti. Poleg tega bi bilo treba, da bi se ugotovilo, ali so davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti v objektivno primerljivem položaju, upoštevati vse dejavnosti teh davčnih zavezancev in dohodkov, ki jih iz njih pridobijo, in ne zgolj preučiti eno vrsto transakcij.

32 Kraj, kjer bi bilo mogoče najbolj preprosto oceniti osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, je kraj, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov. Načeloma je to njegovo običajno prebivališče. V zvezi z izjemami Kraljevina Španija pojasnjuje, da lahko davčni zavezanci, ki niso rezidenti na španskem ozemlju, vendar tam pridobivajo dohodke iz dela ali drugih gospodarskih dejavnosti, ki predstavljajo vsaj 75 % vseh njihovih dohodkov, na podlagi ureditve, predvidene v členu 46 TRLIRNR, in če bi se ugotovilo, da imajo bivališče ali običajno prebivališče v drugi državi članici, za svoje dohodke izberejo obdavčitev v skladu s pravili, ki veljajo za rezidente. Španska zakonodaja naj bi torej bila v skladu s sodno prakso Sodišča, pri čemer Kraljevina Španija v zvezi s tem omenja sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933).

33 V vsakem primeru, ker naj položaj davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov ne bi bil primerljiv z vidika obdavčitve kapitalskih dobičkov, dejstvo, da se za ti dve kategoriji davčnih zavezancev ne uporablja enaka zakonodaja, nikakor ne pomeni diskriminacije. Zato naj v tem primeru ne bi šlo za kršitev prostega pretoka kapitala.

34 Nato Kraljevina Španija poudarja, da je v skladu s sodno prakso Sodišča država članica svobodna, da zagotovi izpolnjevanje obveznosti iz Pogodbe tako, da sklene konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: KDO) z drugo državo članico. Ker je Kraljevina Španija sklenila KDO s skoraj vsemi državami članicami, naj bi bili učinki španske obdavčitve deloma nevtralizirani in ta obdavčitev naj torej ne bi pomenila omejevanja prostega pretoka kapitala.

35 Nazadnje Kraljevina Španija opozarja, da je Sodišče v točki 43 sodbe z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821) odločilo, da nacionalna ureditev, v skladu s katero davčnim zavezancem nerezidentom, ki imajo bistveni del svojega premoženja v državi, katere rezidenti so, ni priznana olajšava, ki je zagotovljena davčnim zavezancem rezidentom, ni v nasprotju s členoma 56 ES in 58 ES. Španska davčna zakonodaja v tej zadevi zgolj izvaja to sodno prakso, tako da je v davčno ureditev uvedla

razlikovanje na podlagi objektivno drugačnega položaja, v katerem so davčni zavezanci rezidenti v primerjavi z davčnimi zavezanci nerezidenti.

36 Podredno, če bi se sporna zakonodaja obravnavala kot omejitev prostega pretoka kapitala, Kraljevina Španija trdi, da je bila ta omejitev utemeljena z nujnostjo zagotavljanja doslednost španskega davčnega sistema.

37 V zvezi s tem ta država članica pojasnjuje, da so bili kapitalski dobički, ki so jih ustvarili nerezidenti na kratki rok (eno leto ali manj), obdavčeni ob vsaki transakciji posebej, medtem ko so bili taki kapitalski dobički, ki so jih ustvarili rezidenti, obdavčeni po progresivni davčni lestvici, ki se uporablja za dohodnino in katere davčne stopnje so od 15 % do 45 %. Torej ni mogoče meniti, da so rezidenti sistematično upravičeni do ugodnejše davčne obravnave kot nerezidenti.

38 Obstoje različnih davčnih stopenj za rezidente in nerezidente je vsekakor mogoče utemeljiti s samo naravo vsakega od teh davkov. Dohodnina pri rezidentih pomeni periodični davek, prilagojen zmožnosti prispevanja zadevne osebe z uporabo progresivne davčne lestvice za svetovni dohodek, ki ga je ta pridobila med davčnim obdobjem.

39 Davek na dohodek nerezidentov pa po mnenju Kraljevine Španije pomeni takojšnji davek, ki so mu podvrženi davčni zavezanci, ki pridobijo dohodke v Španiji, ne da bi tam imeli stalno prebivališče. Dohodki teh davčnih zavezancev se obdavčijo le, če jih pridobijo na španskem ozemlju, torej gre le za dohodke, ki naj bi bili po definiciji občasni in neredni. Zato naj bi bilo te dohodke nemogoče obdavčiti po progresivni davčni lestvici. Edino sredstvo za obdavčitev teh dohodkov naj bi bil davek na posamezno transakcijo z uporabo enotne davčne stopnje.

40 V skladu z zakonodajo, ki velja za fizične osebe rezidentke, so bili kapitalski dobički, pridobljeni na dolgi rok (več kot eno leto), obdavčeni po enaki ali nižji davčni stopnji, ki se je uporabila za kapitalske dobičke, pridobljene na kratki rok (eno leto ali manj). Želeni cilj naj bi bil izogniti se kumulativnim učinkom progresivne davčne lestvice na kapitalske dobičke, ustvarjene v več letih, ki se, namesto da bi bili obdavčeni letno, ko nastanejo, obdavčijo v trenutku njihove realizacije. Tako je obstajala neposredna gospodarska povezava med podelitvijo davčne ugodnosti davčnim zavezancem rezidentom – obdavčitev po nižani stopnji – in škodo, ki naj bi jim nastala, če ne bi bilo tega mehanizma odprave pretirane progresivnosti oziroma drugega mehanizma z enakimi učinki. Nobenega razloga naj ne bi bilo, da bi se za davčne zavezance nerezidente uporabila ugodnejša davčna stopnja, če bi ustvarili kapitalske dobičke na dolgi rok. Z uporabo enotne davčne stopnje 15 % naj bi bili namreč ugodno obravnavani in tako bi se izravnali učinki progresivne davčne lestvice, ki zanje ne velja.

Presoja Sodišča

41 Najprej je treba spomniti, da člen 56 ES prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala ob upoštevanju določb iz člena 58 ES. Iz odstavkov 1 in 3 zadnjega člena je razvidno, da lahko države članice v svoji davčni zakonodaji različno obravnavajo davčne zavezance rezidente in davčne zavezance nerezidente, če tako razlikovanje ni sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.

42 Dodati je treba, da člena 58(1) ES, ki ga je treba kot izjemo od načela prostega pretoka kapitala razlagati ozko, ni mogoče razlagati v smislu, da je kakršna koli davčna zakonodaja, ki razlikuje med davčnimi zavezanci glede na kraj, kjer vlagajo kapital, samodejno skladna s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točka 26).

- 43 Res je, da je v tej zadevi španska zakonodaja do 31. decembra 2006 določala različno obravnavanje davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov glede davčne stopnje, ki se je uporabila za kapitalske dobičke od prodaje premoženja, ne glede na to, ali je šlo za nepremičnine ali drugo premoženje, ki je v lasti na španskem ozemlju.
- 44 Glede kapitalskih dobičkov, ustvarjenih po prodaji premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto, so bili nerezidenti sistematično podvrženi davku, višjemu od davka, ki je bil naložen rezidentom, pri čemer so bili kapitalski dobički, ki so jih ustvarili rezidenti, obdavčeni z enotno davčno stopnjo 15 %, medtem ko so bili kapitalski dobički, ki so jih ustvarili nerezidenti, obdavčeni z enotno davčno stopnjo 35 %.
- 45 Res je, da zaradi uporabe progresivne davčne lestvice rezidenti niso bili sistematično upravičeni do ugodnejše davčne stopnje kot nerezidenti glede obdavčitve kapitalskih dobičkov od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti eno leto ali manj. Vendar so bili nerezidenti, ker so bili podvrženi enotni davčni stopnji 35 % ne glede na znesek kapitalskih dobičkov, medtem ko so bili rezidenti podvrženi tej davčni stopnji le, če je njihov celotni dohodek dosegel določen prag, kljub temu vsaj v nekaterih primerih bili podvrženi večjemu davčnemu bremenu kot pa rezidenti.
- 46 Kot je Sodišče že odločilo na področju neposrednih davkov, položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je dohodek, ki ga na ozemlju države članice pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točki 31 in 32, ter zgoraj navedena sodba Gerritse, točka 43).

- 47 Zato dejstvo, da država članica nerezidentu ne podeljuje določenih davčnih ugodnosti, ki jih podeljuje rezidentu, praviloma ni diskriminatorno, in sicer zaradi objektivnih razlik med položajem rezidentov in položajem nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 34, in Gerritse, točka 44).
- 48 V tej zadevi je torej treba preučiti, ali obstaja objektivna razlika med položajem rezidentov in položajem nerezidentov, ki bi lahko odpravila diskriminatornost sporne zakonodaje, tako da bi bilo mogoče to zakonodajo šteti za izjemo, določeno v členu 58(1) ES.
- 49 Glede trditve, da je treba razliko v davčnem obravnavanju, ki je posledica uporabe te zakonodaje za nerezidente, preučiti v povezavi s splošnim dohodninskim sistemom, ki se uporablja za rezidente in nerezidente, in da nerezidentov ni mogoče primerjati z rezidenti, saj imajo prvi v svoji državi prebivališča druge dohodke, ki jih – drugače kot v primeru rezidentov – ni mogoče upoštevati v Španiji, je treba poudariti, prvič, da – vsaj za obdavčitev kapitalskih dobičkov od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto – je zgolj ta kategorija dohodkov zajeta z navedeno zakonodajo ne glede na to, ali gre za davčne zavezance rezidente ali davčne zavezance nerezidente.
- 50 Drugič, država, v kateri je vir dohodka, je v obeh primerih Kraljevina Španija, saj sporna zakonodaja zajema le kapitalske dobičke od prodaje premoženja, ki je v lasti v Španiji.
- 51 Glede trditve, da je namen sporne zakonodaje v zvezi s kapitalskimi dobički od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto, upoštevati osebni položaj davčnega zavezanca v zvezi s plačilom davka, zadostuje ugotovitev, da ta zakonodaja ne vsebuje

ničesar, kar bi lahko podprlo to trditev, saj gre za pavšalno obdavčitev po enotni davčni stopnji, ki je bila vezana zgolj na status davčnega zavezanca kot rezidenta oziroma nerezidenta.

- 52 Te trditve ne podpira niti uporaba po analogiji zgoraj navedene sodbe Gerritse, na katero se sklicuje Kraljevina Španija. Ni bilo namreč niti dokazano niti zatrjevano, da skuša zakonodaja, na katero se nanaša ta tožba, drugače od zakonodaje, ki je bila sporna v omenjeni sodbi, z ugodno davčno obravnavo rezidentov doseči socialni namen. Iz tega sledi, da v nasprotju s tem, kar je Sodišče razsodilo v točki 48 navedene sodbe, v tej zadevi ni mogoče obravnavati kot legitimno, da je podelitev te ugodne obravnave pridržana osebam, ki pridobivajo glavnino svojih obdavčljivih virov v državi obdavčitve, to pomeni na splošno rezidentom.
- 53 Glede KDO, na katero se sklicuje Kraljevina Španija, je treba najprej poudariti, da se ta država članica ni sklicevala na nobeno KDO, sklenjeno z državami pogodbenicami Sporazuma EGP. Poleg tega, kot je priznala navedena država članica, KDO ni sklenila z vsemi drugimi državami članicami. Nazadnje, gotovo je, da sedanje KDO le deloma nevtralizirajo davčno breme, ki ga nosijo nerezidenti v Španiji.
- 54 Iz sodne prakse Sodišča je sicer razvidno, da obstoj KDO ne izključuje tega, da se dohodek, ki ga davčni zavezanec pridobi v državi, ne da bi tam prebival, in ki je izključno obdavčljiv v tej državi, vseeno upošteva v državi prebivališča pri izračunu zneska davka na druge dohodke tega davčnega zavezanca zlasti zato, da bi se uporabilo pravilo progresivnosti davka. Torej ni mogoče veljavno navajati, da se nekdo zgolj zato, ker je nerezident, lahko izogne uporabi tega pravila. Iz tega sledi, da sta v takih okoliščinah ti kategoriji davčnih zavezancev v primerljivem položaju glede na navedeno pravilo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Asscher, točki 47 in 48).
- 55 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da glede obdavčitve kapitalskih dobičkov od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto, sporna zakonodaja nima zveze

z drugačnim položajem v smislu člena 58(1) ES, ki bi izhajal iz kraja prebivališča davčnih zavezancev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lenz, točka 33).

56 Enako je treba ugotoviti glede obdavčitve kapitalskih dobičkov, ki so bili ustvarjeni v največ enem letu.

57 Prvič, premisleki iz točk 50 in od 52 do 54 te sodbe so namreč prav tako upoštevni za to obdavčitev.

58 Drugič, čeprav ni mogoče izključiti, da se lahko pri obdavčitvi po progresivni davčni lestvici upošteva zmožnost prispevanja davčnih zavezancev, Kraljevina Španija ni predložila nobenega dokaza, na podlagi katerega bi bilo mogoče ugotoviti, da se je v tej zadevi dejansko upošteval osebni položaj davčnih zavezancev rezidentov v okviru obdavčitve kapitalskih dobičkov od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti eno leto ali manj.

59 Iz tega sledi, da trditev te države članice – ne glede na to, ali gre za kapitalske dobičke, ustvarjene na kratki ali dolgi rok – v skladu s katero rezidenti in nerezidenti glede zadevne obdavčitve niso v objektivno primerljivem položaju, ni utemeljena in je torej ni mogoče sprejeti.

60 Vendar je treba še preučiti, ali je mogoče – kot trdi Kraljevina Španija – razliko v obravnavi med tema dvema kategorijama davčnih zavezancev utemeljiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, kot je nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema.

- 61 V zvezi s tem je treba spomniti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da tak cilj lahko utemelji omejitev temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo. Vsekakor je lahko trditev, ki se opira na tako utemeljitev, upoštevana samo, če je izkazana neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom (sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42).
- 62 Po mnenju Kraljevine Španije je bil cilj sporne zakonodaje izogibanje kaznovanju rezidentov v okviru obdavčitve kapitalskih dobičkov zaradi uporabe progresivne davčne lestvice. Glede obdavčitve kapitalskih dobičkov od prodaje premoženja, ki je bilo v lasti več kot eno leto, naj bi za rezidente obstajala neposredna vez med davčno ugodnostjo, ki je posledica obdavčitve teh kapitalskih dobičkov po enotni davčni stopnji 15 %, in progresivno davčno lestvico, ki se uporablja za vse njihove dohodke. V zvezi s kapitalskimi dobički, ustvarjenimi v enem letu ali manj, naj bi bila ugodnost, da niso obdavčeni z enotno davčno stopnjo 35 %, izravnana s tem, da so svetovni dohodki rezidentov obdavčeni po progresivni davčni lestvici.
- 63 Glede prve možnosti je treba poudariti, da dohodki, za katere se uporabi enotna davčna stopnja 15 %, niso obdavčeni z dohodnino po progresivni davčni lestvici. Zato ni mogoče veljavno trditi, da se dodelitev sporne davčne ugodnosti rezidentom, in sicer obdavčitev navedenih dohodkov z enotno davčno stopnjo 15 %, izravna z uporabo progresivne davčne lestvice za obdavčitev dohodkov.
- 64 V zvezi z drugo možnostjo je ugodnost za davčnega zavezanca rezidenta, da ni podvržen enotni davčni stopnji 35 %, načeloma gotovo izravnana s tem, da se zadevni kapitalski dobički dodajo njegovemu svetovnemu dohodku in so tako obdavčeni po progresivni davčni lestvici. Čeprav so kapitalski dobički, ki jih ustvarijo rezidenti, obdavčeni tako, pa ni izključeno, da so manj obdavčeni kot kapitalski dobički, ki jih ustvarijo nerezidenti.

- 65 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da ni neposredne povezave med ugodnostmi, odobrenimi davčnim zavezancem rezidentom, in izravnavo, ki izhaja iz določenega davčnega odtegljaja.
- 66 Zato je treba zavrniti trditev Kraljevine Španije, v skladu s katero bi bila omejitev, ki izhaja iz sporne zakonodaje, utemeljena z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nacionalnega davčnega sistema.
- 67 Ker imajo določbe člena 40 Sporazuma EGP enak pravni pomen, kot ga imajo v bistvu enake določbe člena 56 ES (glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33), je mogoče zgornje ugotovitve *mutatis mutandis* prenesti na navedeni člen 40.
- 68 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba tožbo Komisije obravnavati kot utemeljeno.
- 69 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija s tem, da je do 31. decembra 2006 različno obravnavala kapitalske dobičke, ustvarjene v Španiji, glede na to, ali so jih pridobili rezidenti ali nerezidenti, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma EGP.

Stroški

70

V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Kraljevina Španija s tem, da je do 31. decembra 2006 različno obravnavala kapitalske dobičke, ustvarjene v Španiji, glede na to, ali so jih pridobili rezidenti ali nerezidenti, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**
- 2. Kraljevini Španiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi