

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 oktober 2009\*

I mål C-562/07,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 19 december 2007,

**Europeiska gemenskapernas kommission**, företrädd av R. Lyal och I. Martínez del Peral, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Konungariket Spanien**, företrädd av M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

\* Rättegångsspråk: spanska.

med stöd av

**Konungariket Belgien**, företrätt av T. Materne, i egenskap av ombud,

**Republiken Lettland**, företrädd av E. Balode-Buraka, i egenskap av ombud,

**Republiken Österrike**, företrädd av E. Riedl och C. Pesendorfer, båda i egenskap av ombud,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av M. Ilešič, ordförande på femte avdelningen, tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: J. Kokott,  
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

I - 9558

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 39 EG och 56 EG samt artiklarna 28 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att ha behandlat kapitalvinst som realiserats i Spanien olika beroende på om den uppburits av personer med hemvist i landet eller av personer som saknar hemvist i landet.

### **Tillämpliga bestämmelser**

- 2 I Spanien reglerades inkomstbeskattningen för personer med hemvist i landet till och med den 31 december 2006 i den kodifierade texten av lagen om skatt på inkomst för fysiska personer (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), vilken antagits genom kungligt lagstiftningsdekret nr 3/2004 av den 5 mars 2004 (BOE nr 60 av den 10 mars 2004, s. 10670, rättad version i BOE nr 61 av den 11 mars 2004, s. 11014) (nedan kallad TRLIRPF). Med tillämpning av artiklarna 67 och 77 i TRLIRPF skulle kapitalvinst vid överlåtelse av tillgångar som den skattskyldige innehåft i mer än ett år beskattas efter en skattesats enligt schablon på 15 procent. Övriga kapitalvinster beskattades enligt en i artiklarna 64 och 75 TRLIRPF fastställd progressiv skatteskala på mellan 15 och 45 procent.

- 3 Intill detta datum beskattades inkomst för personer som saknar hemvist i landet enligt bestämmelserna i den kodifierade texten i lagen om skatt på inkomst för personer som saknar hemvist i landet (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), vilken antagits genom kungligt lagstiftningsdekret nr 5/2004 av den 5 mars 2004 (BOE nr 62 av den 12 mars 2004, s. 11176) (nedan kallad TRLIRNR), där det i artikel 25.1 f stadgades att kapitalvinst beskattades efter en skattesats enligt schablon på 35 procent.
- 4 Enligt artikel 46 TRLIRNR kunde skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet, vilka uppburit minst 75 procent av sin totala inkomst av tjänst eller näringsverksamhet under ett och samma inkomstår i Spanien, välja att beskattas såsom skattskyldiga till inkomstskatt för fysiska personer. I tredje punkten i denna artikel föreskrevs att dessa arbetstagares personliga förhållanden och familjesituation skulle beaktas.
- 5 Denna ordning upphävdes från och med den 1 januari 2007 i och med att lag nr 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om delvis ändring av lagen om inkomstskatt för juridiska personer, lagen om inkomstskatt för personer som saknar hemvist i landet och lagen om skatt på förmögenhet trädde i kraft (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 av den 29 november 2006, s. 41734, och i rättad version, BOE nr 57, av den 7 mars 2007, s. 9634).

### **Det administrativa förfarandet**

- 6 Den 18 oktober 2004 skickade kommissionen en formell underrättelse till Konungariket Spanien, i vilken den uppmärksammade denna medlemsstat på att det sätt varpå den behandlade inkomst av tjänst och de kapitalvinster som personer som saknar hemvist i Spanien uppburit där, enligt kommissionen stred mot artiklarna 39 EG och 56 EG samt mot artiklarna 28 och 40 i EES-avtalet, eftersom tillämpningen av en högre skattesats för personer som saknar hemvist i landet än den som tillämpades på inkomster för personer med hemvist i landet, utgjorde en diskriminering i den mening

som avses i EG-fördraget såvida det inte förelåg någon objektiv skillnad till stöd för en skillnad i behandling mellan de båda situationerna.

- 7 Eftersom kommissionen inte lät sig övertygas av Konungariket Spaniens svar valde den att den 13 juli 2005 rikta ett motiverat yttrande till denna medlemsstat som anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det motiverade yttrandet inom två månader efter delgivning.
- 8 Den 7 februari 2006 besvarade Konungariket Spanien det motiverade yttrandet med att erforderliga ändringar för att det påstådda fördragsbrottet skulle upphöra var under antagande. Av parternas yttranden framgår att nämnda ändringar antogs den 28 november 2006 och att de trädde i kraft den 1 januari 2007.
- 9 Kommissionen fann visserligen att ikraftträdandet av de nya bestämmelserna lett till att fördragsbrottet upphört, men valde likafullt att väcka förevarande talan.
- 10 Under förfarandet vid domstolen återkallade kommissionen sin talan till den del den avser ett yrkande om fastställande av att artikel 39 EG och artikel 28 i EES-avtalet har åsidosatts.
- 11 Genom beslut av domstolens ordförande den 2 juni 2008, tilläts Konungariket Belgien, Republiken Lettland och Republiken Österrike att intervensera till stöd för Konungariket Spaniens yrkanden.

## Talan

### *Upptagande till sakprövning*

#### Parternas argument

- 12 Konungariket Spanien, som visserligen har godtagit att det är kommissionen som ska avgöra om en fördragsbrotttalan ska väckas eller ej, har emellertid ifrågasatt huruvida förevarande talan kan tas upp till sakprövning. Konungariket Spanien har därvid gjort gällande att kommissionen i förevarande fall har åsidosatt principerna om iakttagande av berättigade förväntningar, om lojalt samarbete med medlemsstaterna och om rättssäkerhet samt gjort sig skyldig till maktmissbruk.
- 13 Vad för det första beträffar ett åsidosättande av principerna avseende iakttagande av berättigade förväntningar och lojalt samarbete har Konungariket Spanien erinrat om att medlemsstaterna kan åberopa dessa principer gentemot en gemenskapsinstitution när den, genom upprepat och kontinuerligt handlande har gett dem skäl att förvänta sig att den ska handla på ett visst sätt under bestämda förhållanden, utan att det finns något som ger anledning att misstänka att den kommer att handla annorlunda. När det gäller talan om fördragsbrott finns väl etablerad praxis vid kommissionen som innebär att en sådan talan inte väcks när den medlemsstat som har åsidosatt gemenskapsrätten har upphört med fördragsbrottet efter det att den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löpt ut, men innan talan väckts, och detta även om förfarandet fortfarande kan vara av intresse. Kommissionen ska i förevarande fall ha åsidosatt ovannämnda principer genom att väcka talan nästan ett år efter det att det påstådda fördragsbrottet upphört, utan att dessförinnan ha underrättat den berörda medlemsstaten om sin avsikt att avvika från sin sedvanliga praxis och utan att ange något giltigt skäl för detta.
- 14 Vad för det andra gäller rättssäkerhetsprincipen har Konungariket Spanien gjort gällande att den rätt som kommissionen har att fritt välja tidpunkt för att inleda ett fördragsbrottsförfarande mot en medlemsstat borde begränsas – i syfte att inte försätta

medlemsstaterna i en "allvarlig situation av osäkerhet om vad som gäller i rättsligt hänseende" – till de fall där den medlemsstat som gör sig skyldig till fördragsbrottet fortsätter att bryta mot fördraget. Eftersom kommissionen i förevarande fall har låtit nästan ett år förflyta mellan den tidpunkt när Konungariket Spanien upphörde med det påstådda fördragsbrottet och talans väckande, har rättssäkerhetsprincipen åsidosatts.

- 15 När det för det tredje gäller maktmissbruk har Konungariket Spanien hävdad att kommissionen har använt sig av fördragsbrottsförfarandet för att uppnå två med detta ej avsedda ändamål, nämligen för det första för att bestraffa denna medlemsstat på grund av att de spanska domstolarna har underlåtit att hänskjuta frågor om direkt skatt till EG-domstolen. För det andra vill kommissionen att EG-domstolen ska pröva förevarande talan för att säkerställa en korrekt tillämpning av gemenskapsrätten för medborgarna, vilket således innebär att talan om fördragsbrott och begäran om förhandsavgörande närmar sig varandra.
- 16 Konungariket Belgien och Republiken Österrike, vilka har begränsat sina respektive interventioner till stöd för Konungariket Spaniens yrkanden till frågan om huruvida talan kan tas upp till sakprövning, har gjort gällande att det ankommer på kommissionen att visa att det föreligger ett tillräckligt intresse av att väcka talan. I förevarande fall är dock det påstådda fördragsbrottet inte tillräckligt allvarligt för att rättfärdiga ett väckande av talan, eftersom den omständigheten att de spanska domstolarna underlåtit att begära förhandsavgöranden i fråga om direkta skatter inte visar att det föreligger ett tillräckligt intresse av att väcka förevarande talan. Kommissionen kan för övrigt väcka fördragsbrottstalan bara i just det syftet att få det påstådda fördragsbrottet att upphöra. Eftersom Konungariket Spanien har upphört med det fördragsbrott som det anklagats för, kan kommissionen inte längre efter eget skön bedöma huruvida det är lämpligt att väcka en talan.
- 17 När det generellt gäller frågan om huruvida fördragsbrottstalan kan tas upp till sakprövning har kommissionen i huvudsak hävdad, att den befogenhet att företa skönsmässig bedömning som den enligt fördraget och domstolens rättspraxis har i fråga om fördragsbrottsförfaranden, förutsätter dels att kommissionen kan avgöra om det finns anledning att väcka talan utan att den därvid måste ange skälen för dess

avgörande, dels att den inte har att iaktta någon viss tidsfrist beträffande de olika stadierna av förfarandet. Enligt kommissionen kan Konungariket Spanien inte vinna framgång med någon av sina grunder för att talan inte ska tas upp till sakprövning.

### Domstolens bedömning

- 18 Vad för det första rör det påstådda åsidosättandet av principen om iakttagande av berättigade förväntningar, vilken kan härledas ur rättssäkerhetsprincipen, och principen om lojalt samarbete, erinrar domstolen om att fördragsbrottsförfarandet grundas på ett objektivet konstaterande av att en medlemsstat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten. En medlemsstat kan i ett sådant fall som det förevarande inte med framgång åberopa principerna om skydd för berättigade förväntningar och om lojalt samarbete för att hindra en objektiv fastställelse av att denna stat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt fördraget. Att godta en sådan invändning skulle vara oförenligt med syftet med det förfarande som föreskrivs i artikel 226 EG (dom av den 24 april 2007 i mål C-523/04, kommissionen mot Nederländerna, REG 2007, s. I-3267, punkt 28).
- 19 Den omständigheten att kommissionen i förekommande fall har avstått från att väcka talan om fastställelse av fördragsbrott mot en medlemsstat när denna hade upphört med det påstådda fördragsbrottet efter det att den tidsfrist som angetts i det motiverade yttrandet löpt ut, kan alltså inte skapa några berättigade förväntningar hos denna medlemsstat eller övriga medlemsstater som kan påverka frågan om huruvida en talan som kommissionen avser att väcka kan tas upp till sakprövning eller ej.
- 20 Det ska tilläggas att inte heller den omständigheten att kommissionen underlåter att väcka talan med stöd av artikel 226 EG omedelbart efter det att den frist som fastställts i det motiverade yttrandet löpt ut, kan ge den berörda medlemsstaten berättigade förväntningar om att fördragsbrottsförfarandet har avslutats.



- 21 Det är visserligen korrekt att den omständigheten att det administrativa förfarandet tar orimligt lång tid i anspråk kan utgöra en brist som medför att en talan om fördragsbrott inte kan tas upp till sakprövning. Det framgår dock av rättspraxis att en sådan slutsats endast är aktuell när kommissionen genom sitt handlande har försvårat för den berörda medlemsstaten att bemöta dess argument, varigenom medlemsstatens rätt till försvar åsidosätts, och att det ankommer på den berörda medlemsstaten att styrka en sådan inverkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2005 i mål C-33/04, kommissionen mot Luxemburg, REG 2005, s. I-10629, punkt 76 och där angiven rättspraxis).
- 22 Domstolen konstaterar emellertid att Konungariket Spanien i förevarande fall inte har anfört något specifikt argument angående det förhållandet att tidsåtgången för det administrativa förfarandet, särskilt vad beträffar tidsrymden mellan besvarandet av det motiverade yttrandet och väckandet av förevarande talan, skulle ha inverkat på Konungariket Spaniens utövande av sin rätt till försvar. Denna medlemsstat har nämligen endast bestridit lämpligheten av att i förevarande fall utöva den rätt som kommissionen har att väcka och vidhålla en fördragsbrottstalan.
- 23 Vad för det andra beträffar rättssäkerhetsprincipen erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis ska förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet (se, bland annat, dom av den 4 juli 2002 i mål C-173/01, kommissionen mot Grekland, REG 2002, s. I-6129, punkt 7, och av den 14 april 2005 i mål C-519/03, kommissionen mot Luxemburg, REG 2005, s. I-3067, punkt 18). Vidare gäller att kommissionen har ett berättigat intresse av att väcka talan enligt artikel 226 EG, även när den omtvistade överträdelsen har undanröjts efter det att den frist som anges i det motiverade yttrandet har löpt ut (domen av den 14 april 2005 i det ovannämnda målet kommissionen mot Luxemburg, punkt 19).
- 24 Av detta följer att eftersom Konungariket Spanien genom det administrativa förfarandet hade underrättats om kommissionens inställning att det hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt fördraget, kunde inte denna stat göra gällande att kommissionen, utan att denna uttryckligen tillkännagett att den ämnade avsluta det inledda fördragsbrottsförfarandet, hade åsidosatt rättssäkerhetsprincipen.

- 25 När det för det tredje gäller grunden avseende ett påstått maktmissbruk räcker det att erinra om att kommissionen, enligt domstolens fasta rättspraxis, inte behöver visa att den har ett berättigat intresse av att få saken prövad och inte heller ange skälen till varför den väckt en fördragsbrottstalan (se, bland annat, dom av den 1 februari 2001 i mål C-333/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-1025, punkt 24, av den 13 juni 2002 i mål C-474/99, kommissionen mot Spanien, REG 2002, s. I-5293, punkt 25, och domen av den 8 december 2005 i det ovannämnda målet kommissionen mot Luxemburg, punkterna 65 och 66). Eftersom föremålet för talan sådant det framgår av ansökan överensstämmer med föremålet för talan sådant det definierats i den formella underrättelsen och i det motiverade yttrandet, kan det inte med framgång hävdas att kommissionen har gjort sig skyldig till maktmissbruk.
- 26 Av de ovan anförda övervägandena följer att förevarande talan kan tas upp till sakprövning.

### *Prövning i sak*

#### Parternas argument

- 27 Kommissionen har hävdat att enligt den spanska lagstiftning som gällde till och med den 31 december 2006 beskattades kapitalvinst, som vid överlåtelse av tillgångar realiserades i Spanien av skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet, efter en skattesats enligt schablon på 35 procent, medan kapitalvinst som realiserades av personer med hemvist i landet beskattades efter en progressiv skatteskala när de överlätna tillgångarna hade innehafts i ett år eller mindre, och efter en skattesats enligt schablon på 15 procent när dessa tillgångar hade innehafts i mer än ett år. Beskattningen för de personer som saknade hemvist i landet var följaktligen alltid högre när de överlät sina tillgångar ett år eller mer efter förvärvet av desamma. Även vid överlåtelse av en tillgång som innehafts i ett år eller mindre var beskattningen högre för personer som saknar hemvist i landet, utom när den genomsnittliga skattesats som tillämpades på de skattskyldiga personer som hade hemvist i landet nådde eller överskred 35 procent, vilket förutsatte att det förelåg mycket betydande inkomster.

- 28 Kommissionen har hävdat att frånvaron av en objektiv skillnad mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet, innebar att all skillnad i behandling som ledde till en högre beskattning för personerna med hemvist i landet i förhållande till vad som var fallet för personerna som saknar hemvist i landet, utgjorde en diskriminering i fördragets mening.
- 29 När det gäller de av Konungariket Spanien anförda invändningarna har kommissionen gjort gällande att strävan att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang saknar betydelse i förevarande mål. Enligt domstolens rättspraxis gäller nämligen att denna invändning endast kan godtas om det finns ett direkt samband mellan beviljandet av en skattefördel och kompensationen för densamma i form av ett skatteuttag. I förevarande fall åtföljs dock inte den högre beskattningen för de skattskyldiga personer som saknade hemvist i landet av någon skattefördel för dessa.
- 30 Kommissionen har tillagt att det resonemang som domstolen förde i sin dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), kan överföras på förevarande mål eftersom det i de spanska skattebestämmelserna som här står i fokus, i likhet med de nationella bestämmelser som var i fråga i det mål som föranledde nämnda dom, föreskrevs att kapitalvinst som realiserats av personer som saknar hemvist i landet skulle beskattas efter en högre skattesats än den som gällde för kapitalvinst som uppburits av personerna med hemvist i landet. Med hänsyn till domstolens rättspraxis utgör den omständigheten att nämnda dom avser etableringsfriheten inte något hinder för att den lösning som där användes även kan tillämpas på de spanska bestämmelser som är i fråga i förevarande mål.
- 31 Konungariket Spanien har bestridit att det föreligger något fördragsbrott, och har i första hand hävdat att den kapitalvinst som en person som saknar hemvist i landet realiserar vid försäljning av en tillgång som denne innehar i Spanien endast utgör en del av dennes inkomster, vilka oftast i huvudsak består av tjänsteinkomster. För att fastställa huruvida skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet befinner sig i objektivt sett jämförbara situationer, ska hänsyn dessutom tas hänsyn till all verksamhet som dessa skattskyldiga personer bedriver och deras inkomster av dessa verksamheter, och inte bara till en enda transaktionstyp.

- 32 Den plats där det är lättast att bedöma den individuella skatteförmågan för en person som saknar hemvist i landet är där denne har centrum för sina levnadsintressen och där dennes tillgångar är belägna. Denna plats är i princip densamma som den, där den skattskyldige stadigvarande vistas. Beträffande undantagen från denna regel har Konungariket Spanien preciserat att de skattskyldiga personer som saknar hemvist i Spanien men som på grund av sitt arbete eller annan ekonomisk verksamhet har uppburit inkomst där, vilken uppgår till 75 procent av deras totala inkomst, enligt den ordning som föreskrivs i artikel 46 TRLIRNR, och i den mån det kan fastställas att de har sin bosättning eller vistas stadigvarande i en annan medlemsstat, kan välja att beskattas för sina inkomster enligt de bestämmelser som är tillämpliga på personer med hemvist i landet. Den spanska lagstiftningen är således förenlig med domstolens rättspraxis, och Konungariket Spanien har i detta sammanhang hänvisat till domen av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933).
- 33 Eftersom situationerna för skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet inte är jämförbara när det gäller beskattningen av kapitalvinster, innebär det hursomhelst inte någon diskriminering att dessa två kategorier av skattskyldiga inte är föremål för tillämpning av identiska bestämmelser. I förevarande fall har det alltså inte skett något åsidosättande av den fria rörligheten för kapital.
- 34 Vidare har Spanien hävdat att en medlemsstat, enligt domstolens rättspraxis, får säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning (nedan kallat skatteavtal) med en annan medlemsstat. Konungariket Spanien hade ingått skatteavtal med nästan alla medlemsstater, varför verkningarna av den spanska beskattningen delvis neutraliserades och nämnda beskattning alltså inte utgjorde någon restriktion för den fria rörligheten för kapital.
- 35 Konungariket Spanien har slutligen påpekat att domstolen i punkt 43 i dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821), slog fast att artiklarna 56 EG och 58 EG inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat inte medger i landet ej bosatta personer, som har huvuddelen av sin förmögenhet placerad i den stat där de är bosatta, den grundavdragsförmån som den medger sina i landet bosatta personer. I den här aktuella spanska lagstiftningen begränsades tillämpningen av denna rättspraxis till ett införande vid beskattningen av en skillnad grundad på den objektivt sett annorlunda situation i vilken de skattskyldiga personer som hade hemvist

i landet befann sig, i förhållande till den situation som gällde för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet.

36 Konungariket Spanien har i andra hand hävdad att för det fall den omtvistade lagstiftningen skulle anses utgöra en restriktion av den fria rörligheten för kapital, så rättfärdigades denna restriktion av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det spanska skattesystemet.

37 Denna medlemsstat har i detta avseende preciserat att när det gäller kortfristiga kapitalvinster (ett år eller mindre), beskattades sådana vinster som realiserats av personer som saknar hemvist i landet transaktion för transaktion, medan de som realiserats av personer med hemvist i landet beskattades efter en progressiv skatteskala som tillämpades för inkomstskatt, vilken löpte från 15 till 45 procent. Det kan alltså inte anses att de personer som hade hemvist i landet systematiskt behandlades förmånligare i skattemässigt hänseende än de personer som saknade hemvist i landet.

38 Den omständigheten att två olika skattesatser tillämpades för personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet kan i vilket fall som helst rättfärdigas av själva naturen hos vardera av dessa skatter. Inkomstskatten för fysiska personer med hemvist i landet utgör en periodisk påлага, som är anpassad till skatteförmågan hos den person som omfattas av tillämpningen av en progressiv skatteskala på dennes världsvida inkomst vilken denne uppburit under den period som beskattningen avser.

39 Inkomstskatten för personer som saknar hemvist i landet utgör i sig en omedelbar skatt som tillämpas för skattskyldiga personer som uppstår inkomst i Spanien utan att vara permanent etablerade där. Dessa skattskyldiga personer beskattas endast för de inkomster de uppstår i Spanien, vilka inkomster per definition är isolerade och sporadiska. Det vore följaktligen omöjligt att beskatta dessa inkomster efter en progressiv skatteskala. Enda sättet att beskatta dessa inkomster är att ta ut en skatt för varje enskild transaktion med tillämpning av en skattesats enligt schablon.

40 Enligt den lagstiftning som var tillämplig på fysiska personer med hemvist i landet skulle långfristiga kapitalvinster (mer än ett år) beskattas efter en skattesats som var lika med eller lägre än de skattesatser som tillämpades på kortfristiga kapitalvinster (ett år eller mindre). Det mål som eftersträvades var enligt Konungariket Spanien att undvika de kumulativa verkningarna av en progressiv skatteskala på kapitalvinster som genererats under årens lopp vilka, i stället för att beskattas årligen i den takt som de uppstår, beskattas vid den tidpunkt då de realiseras. Det fanns således ett direkt ekonomiskt samband mellan beviljandet av en skattefördel för skattskyldiga personer med hemvist i landet – i form av beskattning efter en reducerad skattesats – och den skada som de har lidit på grund av att det saknades en sådan mekanism för att eliminera överdriven progressivitet, eller något annat system med samma verkan. Det fanns dock inte någon anledning att beskatta skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet efter en förmånligare skattesats när de realiserade långfristiga kapitalvinster. Genom en tillämpning av en skattesats enligt schablon på 15 procent skulle de nämligen erhålla en förmånlig behandling som var ämnad att kompensera för verkningarna av en progressiv skatteskala som inte var tillämplig på dem.

### Domstolens bedömning

41 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 56 EG innehåller ett förbud mot restriktioner för kapitalrörelser med förbehåll för vad som stadgas i artikel 58 EG. Av första och tredje punkterna i sistnämnda artikel framgår att medlemsstaterna i sin skattelagstiftning får skilja mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet så länge denna åtskillnad inte utgör vare sig ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

42 Det ska tilläggas att artikel 58.1 EG utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital, varför den ska tolkas strikt. Den kan inte tolkas så, att varje skattelagstiftning som innebär en åtskillnad mellan de skattskyldiga beroende på i vilken ort deras kapital har investerats automatiskt är förenlig med fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), punkt 26).

- 43 Det är i förevarande fall ostridigt att det i den spanska lagstiftningen till och med den 31 december 2006 föreskrevs en skillnad i behandling mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet när det gäller den skattesats som tillämpades på kapitalvinst av överlåtelse av tillgångar, såväl i form av fast egendom som av annat, vilka innehades i Spanien.
- 44 När det gäller kapitalvinster som realiserats genom överlåtelse av tillgångar som innehafts i mer än ett år, blev beskattningen för personer som saknar hemvist i landet systematiskt högre än den för personer med hemvist i landet, eftersom kapitalvinst som de senare realiserat beskattades efter en skattesats enligt schablon på 15 procent medan kapitalvinst som realiserats av personer som saknar hemvist i landet beskattades med 35 procent.
- 45 Eftersom beskattningen av personerna med hemvist i landet skedde efter en progressiv skatteskala, är det korrekt att dessa inte systematiskt gynnades av någon förmånligare skattesats än personer som saknar hemvist i landet vid beskattningen av kapitalvinst som realiserats vid försäljning av tillgångar som innehafts i ett år eller mindre. Icke desto mindre blev beskattningen för personer som saknar hemvist i landet, som hade att erlagga 35 procent i skatt enligt schablon oberoende av det belopp till vilket den realiserade kapitalvinsten uppgick, åtminstone i vissa fall högre än beskattningen för personer med hemvist i landet, vilka erlade skatt enligt denna skattesats enbart när deras världsvida inkomst nådde en viss tröskel. De skattskyldiga personer som saknade hemvist i landet blev därmed åtminstone i vissa fall föremål för högre beskattning än den som gällde för personerna med hemvist i landet.
- 46 Som domstolen redan har slagit fast är situationen för personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet generellt sett inte jämförbar när det gäller direkta skatter, eftersom den inkomst som en person som saknar hemvist i landet uppbär där mestadels bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till den ort där han har sin bosättning, och den personliga skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet kan, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där centrum för hans personliga och ekonomiska intressen är beläget, vilken ort vanligtvis sammanfaller med den där personen stadigvarande vistas (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkterna 31 och 32, och domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkt 43).

- 47 Det förhållandet att en medlemsstat inte beviljar en person som saknar hemvist i landet vissa skattemässiga förmåner som den beviljar personer med hemvist i landet är inte generellt sett diskriminerande, med hänsyn till att det finns objektiva skillnader i fråga om källan för inkomsterna och om skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har sitt hemvist i landet och dem som saknar hemvist i landet (se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, och Gerritse, punkt 44).
- 48 Det ska således i förevarande fall undersökas huruvida det föreligger någon objektiv skillnad mellan situationerna för personer som har respektive saknar hemvist i landet som medför att den omtvistade lagstiftningen inte ska anses diskriminerande och att nämnda lagstiftning ska omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 58.1 EG.
- 49 Vad gäller argumentet att den skillnad i skattemässig behandling som följer av att denna lagstiftning tillämpas på personer som saknar hemvist i landet ska undersökas tillsammans med det allmänna inkomstskattesystem som är tillämpligt på personer som har respektive saknar hemvist i landet, och enligt vilket personer som saknar hemvist i landet inte kan jämföras med personer med hemvist i landet på grund av att de uppbär andra inkomster i sin hemviststat vilka, till skillnad från vad som gäller för personer med hemvist i landet, inte får beaktas i Spanien, erinrar domstolen för det första om att det – åtminstone för beskattningen av kapitalvinst som uppstår vid överlåtelse av tillgångar som innehåses i mer än ett år – endast är detta inkomstslag som avses med nämnda lagstiftning, oavsett om det är fråga om skattskyldiga personer med hemvist i landet eller skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet.
- 50 Källstat för inkomsten är för det andra i båda fallen Konungariket Spanien, eftersom den omtvistade lagstiftningen endast avser kapitalvinster som uppstått vid överlåtelse av tillgångar i Spanien.
- 51 Vad beträffar argumentet att syftet med den ifrågavarande lagstiftningen är att – när det gäller kapitalvinster vid överlåtelse av tillgångar som innehas i mer än ett år – beakta den skattskyldiges personliga situation vid påförandet av skatten, konstaterar domstolen endast att denna lagstiftning inte innehåller något som stödjer denna tes,



eftersom det är fråga om en schablonbeskattning som sker enligt en skattesats som uteslutande var kopplad till huruvida den skattskyldige hade hemvist i landet eller ej.

- 52 Denna tes stöds inte heller av en analogi med den av Konungariket Spanien åberopade domen i det ovannämnda målet Gerritse. Det har nämligen varken visats eller ens hävdats att det med den lagstiftning som avses med förevarande talan, till skillnad från den som var i fråga i den domen, genom den förmånliga skattebehandling som beviljades personer med hemvist i landet, eftersträvades något socialt ändamål. Till skillnad från vad domstolen slog fast i punkt 48 i nämnda dom kan det därmed i förevarande mål inte anses legitimt att denna förmånliga behandling förbehålls personer som uppburit huvuddelen av sin skattepliktiga inkomst i den stat där beskattningen sker, varmed i regel avses de personer som har hemvist i landet.
- 53 När det gäller de skatteavtal som Konungariket Spanien har åberopat gäller för det första att denna medlemsstat inte har gjort gällande något skatteavtal som ingåtts med stater som är parter i EES-avtalet. Vidare gäller såsom nämnda medlemsstat själv har tillstått, att skatteavtal inte har ingåtts med alla övriga medlemsstater. Slutligen är det utrett att befintliga skatteavtal endast delvis neutraliserar den skatt som personerna som saknar hemvist i landet har haft att erläggas i Spanien.
- 54 Av domstolens rättspraxis framgår för övrigt att förhandenvaron av ett skatteavtal inte utesluter att den inkomst som en skattskyldig person uppbär i en stat utan att ha hemvist där, och som bara får beskattas i den staten, icke desto mindre beaktas i hemviststaten vid beräkningen av den skatt som ska erläggas på övriga inkomster som nämnda skattskyldiga person uppbär, bland annat för en tillämpning av regeln om progressionsuppräknig. Det kan alltså inte med någon giltig verkan hävdas att det faktum, att någon inte har hemvist i landet, ska leda till att denna regel inte är tillämplig. I ett sådant typfall befinner sig därmed de två kategorierna av skattskyldiga personer i jämförbara situationer med avseende på nämnda regel (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Asscher, punkterna 47 och 48).
- 55 Domstolen konstaterar under dessa förhållanden att när det gäller beskattningen av kapitalvinst vid överlåtelse av tillgångar som har innehafts i ett år eller mer, tar den omtvistade lagstiftningen inte sikte på någon skillnad mellan situationer i den mening

som avses i artikel 58.1 EG som baseras på de skattskyldigas hemvistort (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lenz, punkt 33).

56 Samma slutsats gäller även för beskattningen av kapitalvinster som realiserats efter det att de innehafts i högst ett år.

57 För det första är nämligen också de slutsatser som dragits i punkterna 58 och 60–62 i förevarande dom relevanta för denna beskattning.

58 Även om det, för det andra, inte kan uteslutas att beskattningen efter en progressiv skatteskala medger att de skattskyldigas skatteförmåga beaktas, har Konungariket Spanien inte anfört någon bevisning till stöd för att det i förevarande fall verkligen skulle ha tagits hänsyn till den personliga situationen för personerna med hemvist i landet vid beskattningen av kapitalvinst vid överlåtelse av tillgångar som innehafts i ett år eller mindre.

59 Av detta följer att denna medlemsstats ståndpunkt, oavsett om det är fråga om kapitalvinst som realiserats på kort- eller långfristiga innehav, att personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet inte befinner sig i objektivt sett jämförbara situationer när det gäller den ifrågavarande beskattningen, är ogrundad och inte kan godtas.

60 Det ska emellertid också prövas huruvida den skillnad i behandling som fanns mellan dessa två kategorier av skattskyldiga personer kan rättfärdigas, i likhet med vad Konungariket Spanien har hävdad, av ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

- 61 Det ska i detta hänseende erinras om att ett sådant ändamål enligt domstolens rättspraxis kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget. För att ett argument som avser en sådan motivering ska vinna framgång, krävs det emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna genom ett visst skatteuttag (dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42).
- 62 Enligt Konungariket Spanien var ändamålet med den omtvistade lagstiftningen att undvika att personerna med hemvist i landet förfördelades vid beskattningen av kapitalvinster på grund av att en progressiv skatteskala tillämpades. När det gäller beskattningen av kapitalvinster på överlåtelse av tillgångar som innehafts i mer än ett år, fanns det enligt Konungariket Spanien för personer med hemvist i landet ett direkt samband mellan den skattefördel som följer av att dessa kapitalvinster beskattas efter en skattesats enligt schablon på 15 procent och den progressiva skatteskala som tillämpas på deras samlade inkomster. När det gäller de kapitalvinster som realiserats efter ett år eller mindre, kompenserades fördelen av att inte påföras skatt efter en skattesats enligt schablon på 35 procent av att den totala världsvida inkomsten för personer med hemvist i landet beskattades enligt en progressiv skatteskala.
- 63 När det gäller det första av dessa typfall påpekar domstolen att de inkomster på vilka den 15-procentiga schablonskatten tillämpas inte påförs inkomstskatt enligt en progressiv skatteskala. Det kan följaktligen inte med någon giltighet hävdas att beviljandet av den omtvistade skattefördelen för personer med hemvist i landet, det vill säga beskattningen av nämnda inkomster efter en skattesats enligt schablon på 15 procent, kompenseras av att en progressiv skatteskala tillämpas vid beskattningen av inkomsterna.
- 64 När det gäller det andra typfallet kompenseras visserligen den fördel, som består i att den skattskyldiga personen med hemvist i landet inte påförs skatt efter en skattesats enligt schablon på 35 procent, i princip av den nackdel som består i att de berörda kapitalvinsterna läggs till dennes världsvida inkomst varpå de beskattas efter en progressiv skatteskala. Det är dock inte uteslutet att även om kapitalvinster som har realiserats av personer med hemvist i landet beskattas på detta sätt, beskattas de ändå lindrigare än de kapitalvinster som realiserats av personer som saknar hemvist i landet.

- 65 Domstolen slår under dessa omständigheter fast att det saknas direkt samband mellan de fördelar som beviljats de skattskyldiga personerna med hemvist i landet, och en kompensation i form av ett visst skatteuttag.
- 66 Domstolen godtar således inte Konungariket Spaniens argument att den restriktion som följer av den omtvistade lagstiftningen skulle vara rättfärdigad av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.
- 67 Eftersom bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga betydelse som de i materiellt hänseende identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33), kan ovan redovisade överväganden i tillämpliga delar överföras på nämnda artikel 40.
- 68 Med hänsyn till samtliga ovan anförda överväganden ska kommissionens talan anses välgrundad.
- 69 Domstolen konstaterar under dessa förhållanden att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet genom att till och med den 31 december 2006 behandla kapitalvinster som realiserats i Spanien olika beroende på om de uppburits av personer med hemvist i landet eller av personer som saknar hemvist i landet.

## Rättegångskostnader

- 70 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 genom att till och med den 31 december 2006 behandla kapitalvinster som realiserats i Spanien olika beroende på om de uppburits av personer med hemvist i landet eller av personer som saknar hemvist i landet.**
  
- 2) **Konungariket Spanien ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter