WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 11 października 2007 r. *

W sprawie C-443/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, na podstawie art. 234 WE, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 28 września 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 października 2006 r., w postępowaniu:

Erika Waltraud Ilse Hollmann

przeciwko

Fazenda Pública,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: portugalski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 czerwca 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu E. Hollmann, przez M.A. Torresa, advogado,

— w imieniu rządu portugalskiego, przez L.I. Fernandesa, Â.S. Nevesa oraz J.M. Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 WE, 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między E. Hollmann i Fazenda Pública (portugalskimi organami podatkowymi) w przedmiocie decyzji dotyczącej podatku dochodowego za rok 2003.

Ramy prawne

3 Artykuł 10 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), zatwierdzonej dekretem z mocą ustawy nr 442/88 z dnia 30 listopada 1988 r., w brzmieniu wynikającym z dekretu z mocą ustawy nr 198/2001 z dnia 3 lipca 2001 r. (*Diário da República I*, seria A, nr 152 z dnia 3 lipca 2001 r., zwanej dalej „CIRS"), stanowi:

„1. Za zyski kapitałowe uważa się zyski, które nie są uznawane za dochody z działalności gospodarczej i zawodowej, z kapitału lub z nieruchomości, pochodzące z:

a) odpłatnego przeniesienia praw rzeczowych do nieruchomości oraz przeznaczenia rzeczy ruchomych lub nieruchomości należących do majątku prywatnego do celów działalności gospodarczej lub zawodowej wykonywanej samodzielnie przez ich właściciela;

[…]

4. Zysk podlegający opodatkowaniu IRS [podatkiem dochodowym od osób fizycznych] stanowi:

a) różnica pomiędzy wartością zbycia a wartością nabycia, po odliczeniu części, uznanej za dochody kapitałowe, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 lit. a), b) i c);

[…]".

4 Zgodnie z art. 13 ust. 1 CIRS osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii oraz osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania na terytorium Portugalii, lecz osiągające tam dochody, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

5 Artykuł 15 ust. 1 i 2 CIRS stanowi, że osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii podlegają opodatkowaniu od całości dochodów, w tym dochodów osiąganych za granicą, natomiast osoby niemające miejsca zamieszkania na terytorium Portugalii podlegają opodatkowaniu tylko od osiągniętych tam dochodów.

6 Zgodnie z art. 18 CIRS za dochody osiągane na terytorium Portugalii uważa się dochody z położonych tam nieruchomości, w tym zyski kapitałowe z przeniesienia własności takich nieruchomości.

7 Artykuł 43 ust. 1 i 2 CIRS, w brzmieniu zmienionym ustawą nr 109 B z dnia 27 grudnia 2001 r. (*Diário da República I,* seria B, nr 298 z dnia 27 grudnia 2001 r.) stanowi, że:

„1. Zyski kapitałowe stanowi różnica pomiędzy zyskami i stratami występującymi w tym samym roku, określonymi zgodnie z następującymi artykułami.

2. Różnica, o której mowa w ustępie poprzedzającym, w odniesieniu do zbycia dokonanego przez rezydentów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 lit. a), c) i d), zarówno dodatnia, jak i ujemna, jest uwzględniana jedynie w 50% jej wartości".

8 Podlegający opodatkowaniu dochód rezydentów stanowi suma dochodów różnych kategorii osiąganych każdego roku, do których stosowana jest stawka progresywna.

9 W przypadku osób niebędących rezydentami art. 72 ust. 1 CIRS przewiduje szczególną stawkę proporcjonalną w wysokości 25%, znajdującą zastosowanie do całości zysków kapitałowych z nieruchomości.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

10 E. Hollmann zamieszkuje w Niemczech od czasu okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym.

11 W 1998 r. E. Hollmann wskutek śmierci małżonka odziedziczyła nieruchomość położoną w Portugalii. Uiściła ona podatek od spadków i darowizn od wartości tej nieruchomości.

12 W 2003 r. E. Hollmann dokonała sprzedaży rzeczonej nieruchomości i uzyskała zysk kapitałowy w wysokości 619 757,46 EUR odpowiadający różnicy między kwotą uzyskaną ze sprzedaży a wartością nieruchomości, od której zapłacono podatek od spadków i darowizn.

13 W decyzji podatkowej dotyczącej roku 2003 właściwe organy podatkowe, w celu określenia podlegającego opodatkowaniu dochodu netto E. Hollmann, uwzględniły całość osiągniętych przez nią zysków kapitałowych, dodając tę kwotę do jej innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Portugalii.

14 Zdaniem organów podatkowych, skarżąca w postępowaniu głównym nie może powoływać się na korzystne przepisy art. 43 ust. 2 CIRS, bowiem ma ona miejsce zamieszkania w państ wie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Portugalia.

15 E. Hollmann wniosła skargę na wskazaną powyżej decyzję podatkową do Tribunal administrativo e fiscal de Loulé. Gdy skarga została oddalona E. Hollmann wniosła apelację od wyroku.

16 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 43 ust. 2 [CIRS], który ogranicza podstawę opodatkowania do 50% zysków kapitałowych, jeśli zostały one osiągnięte przez osoby zamieszkałe w Portugalii, narusza art. 12 WE, 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE w zakresie, w jakim wyłącza z tego ograniczenia zyski kapitałowe osiągnięte przez osobę mającą miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

17 Rząd portugalski i Komisja wyrazili wątpliwości co do dopuszczalności pytania prejudycjalnego z powodu sposobu jego sformułowania przez sąd odsyłający.

18 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że do zadań Trybunału nie należy orzekanie, w ramach postępowania wszczętego na podstawie art. 234 WE, w przedmiocie zgodności norm prawa wewnętrznego z przepisami prawa wspólnotowego, gdyż dokonanie wykładni tych norm należy do sądów krajowych, rolą Trybunału jest dostarczyć sądom krajowym wszystkich elementów wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być im pomocne w dokonaniu oceny zgodności takich norm z uregulowaniami wspólnotowymi (zobacz wyroki z dnia 6 marca 2007 r. w sprawach połączonych C-338/04, C-359/04 i C-360/04 Placanica i.in., Zb.Orz. str. I-1891, pkt 37 i z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-295/05 Asociación Nacional de Empresas Forestales, Zb.Orz. str. I-2999, pkt 29 oraz przywołane tam orzecznictwo).

19 Ponadto, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi przewidzianej w art. 234 WE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest obowiązany w sprawie przed nim zawisłej orzec, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności zawisłej przed nim sprawy, zarówno w odniesieniu do tego czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i ocena zasadności pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. Zatem jeżeli pytania zadane przez sądy krajowe dotyczą wykładni przepisu prawa wspólnotowego, Trybunał ma co do zasady obowiązek wydania orzeczenia (zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Asociación Nacional de Empresas Forestales, pkt 30 oraz wyrok z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. str. I-2749, pkt 44).

20 W niniejszej sprawie, zgodnie z brzmieniem pytania przedstawionego przez sąd odsyłający, Trybunał został wezwany do rozstrzygnięcia w przedmiocie zgodności przepisu prawa wewnętrznego, takiego jak przepis art. 43 ust. 2 CIRS, z prawem wspólnotowym.

21 Jednakże, mimo że Trybunał nie może odpowiedzieć na wskazane pytanie w obecnym brzmieniu, to nie uniemożliwia to udzielenia odpowiedzi użytecznej

dla sądu odsyłającego poprzez dostarczenie wszystkich elementów wykładni prawa wspólnotowego, które pozwolą mu na samodzielne rozstrzygnięcie w przedmiocie zgodności rozpatrywanych przepisów podatkowych z prawem wspólnotowym.

22 Zatem należy stwierdzić, że sąd odsyłający poprzez swoje pytanie oczekuje zasadniczo od Trybunału wyjaśnienia czy art. 12 WE, 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to będące przedmiotem postępowania głównego, które przewiduje w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych w związku ze zbyciem nieruchomości położonej w państwie członkowskim, gdy zbycie dokonywane jest przez rezydenta innego państwa członkowskiego, wyższe obciążenie podatkowe niż to, które znajdowałoby zastosowanie do zysków wynikających z transakcji takiego samego rodzaju uzyskanych przez rezydenta państwa, w którym położona jest nieruchomość.

W przedmiocie zasad i swobód znajdujących zastosowanie

23 Sąd odsyłający w swoim pytaniu odwołuje się do art. 12 WE, 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE.

24 Powstaje zatem pytanie, czy podatnik niebędący rezydentem, znajdujący się w takiej sytuacji jak E. Hollmann, może powoływać się na te przepisy.

25 W odniesieniu do art. 39 WE i 43 WE należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego wynika, iż E. Hollmann nie dokonała sprzedaży nieruchomości położonej w Portugalii, czynności, której dotyczyło sporne opodatkowanie będące przedmiotem postępowania głównego ani w celu wykonywania działalności zawodowej na terytorium Wspólnoty, ani w celu wykonywania w państwie członkowskim innym niż Niemcy działalności gospodarczej.

26 W odniesieniu do art. 18 WE należy wskazać, że rzeczone postanowienie odsyłające nie zawiera żadnego elementu, który pozwoliłby na stwierdzenie, że skarżąca w postępowaniu głównym dokonała sprzedaży nieruchomości w celu wykonywania uprawnienia, które przewiduje ten przepis.

27 W konsekwencji, w świetle okoliczności faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający, E. Hollmann w niniejszej sprawie nie może powoływać się na art. 18 WE, 39 WE oraz 43 WE (zobacz, podobnie, wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-10633, pkt 15 i przywołane tam orzecznictwo).

28 Zgodnie z orzecznictwem art. 12 WE może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu wspólnotowemu, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (zobacz, w szczególności, wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i.in., Rec. str. I-1727, pkt 38 i z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 61).

29 Tymczasem traktat przewiduje w szczególności w art. 56 WE szczególny przepis o zakazie dyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze, Zb.Orz. str. I-289, pkt 99).

30 Mając na uwadze powyższe rozważania należy ustalić, czy podatnik, taki jak E. Hollmann, może powoływać się na przepisy art. 56 WE.

31 W tej kwestii, zgodnie z orzecznictwem, transakcja polegająca na likwidacji inwestycji w nieruchomość, takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, stanowi przepływ kapitału (zobacz, podobnie, wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 24).

32 Czynność taka podlega zatem zakresowi stosowania art. 56 WE i w tym też kontekście należy zbadać pytanie przedstawione przez sąd odsyłający.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

33 Na wstępie należy przypomnieć, po pierwsze, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zobacz, w szczególności, wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19, z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. str. I-8203, pkt 15 i z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. str. I-4051, pkt 21).

34 Po drugie, art. 56 WE zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi, z zastrzeżeniem przepisów art. 58 WE.

35 W tym względzie należy wskazać, że przepisy CIRS przewidują w przypadku zysków kapitałowych uzyskanych w związku z odpłatnym przeniesieniem własności nieruchomości położonej w Portugalii, odmienne zasady opodatkowania dla podatników mających miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i dla podatników niemających tam miejsca zamieszkania.

36 Otóż, zgodnie z art. 43 ust. 2 CIRS zyski kapitałowe uzyskane przez rezydentów w związku ze zbyciem nieruchomości w Portugalii są uwzględniane jedynie w wysokości 50% ich kwoty. Natomiast w odniesieniu do osób niebędących rezydentami CIRS przewiduje, że opodatkowaniu podlega całość zysków kapitałowych uzyskanych w związku ze zbyciem rzeczonych nieruchomości.

37 Z powyższego wynika, że zgodnie z właściwymi przepisami CIRS podstawa opodatkowania osiągniętych zysków kapitałowych nie jest taka sama dla rezydentów i osób niebędących rezydentami. Toteż w odniesieniu do sprzedaży takiej samej nieruchomości położonej w Portugalii, w przypadku osiągnięcia zysku, osoby niebędące tam rezydentami podlegają większemu obciążeniu podatkowemu niż to jakie stosowane jest wobec rezydentów, a zatem znajdują się w mniej korzystnej sytuacji.

38 W istocie podczas gdy osoba niebędąca rezydentem podlega opodatkowaniu w wysokości 25% podstawy opodatkowania, którą stanowi całość osiągniętych zysków kapitałowych, to uwzględnienie jedynie 50% podstawy, na którą składają się zyski kapitałowe osiągnięte przez rezydenta sprawia, że podlega on w każdym przypadku mniejszemu obciążeniu podatkowemu z tego tytułu, niezależnie od stawki podatkowej stosowanej do całości jego dochodów, bowiem zgodnie z uwagami przedstawionymi przez rząd portugalski, opodatkowanie dochodów rezydentów następuje według stawki progresywnej, zgodnie z którą najwyższy poziom opodatkowania wynosi 42%.

39 W konsekwencji uregulowanie krajowe, takie jak to będące przedmiotem postępowania głównego, sprawia, że transfer kapitału staje się mniej atrakcyjny dla osób niebędących rezydentami, zniechęcając je do dokonywania inwestycji w Portugalii, a tym samym transakcji związanych z tymi inwestycjami, takich jak sprzedaż nieruchomości.

40 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że określenie podstawy opodatkowania w wysokości 50% osiągniętych zysków kapitałowych wyłącznie w odniesieniu do podatników będących rezydentami w Portugalii, z pominięciem podatników niebędących tam rezydentami stanowi ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 56 WE.

41 Należy jednak zbadać, czy ograniczenie to można uzasadnić względami, o których mowa w art. 58 ust. 1 WE.

42 Z art. 58 ust. 1 WE w związku z ust. 3 WE wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić w swoich uregulowaniach krajowych rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami wyłącznie w przypadku, gdy rozróżnienie to nie będzie stanowiło arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

43 Jak wskazano już w pkt 36–38 niniejszego wyroku, art. 43 ust. 2 CIRS ustanawia zasadniczo nierówne traktowanie pod względem podatkowym rezydentów oraz osób niebędących rezydentami, przewidując odmienną podstawę opodatkowania w przypadku zysków kapitałowych osiągniętych w związku ze zbyciem nieruchomości położonej w Portugalii.

44 Jednakże należy dokonać rozróżnienia między nierównym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) a arbitralną dyskryminacją zabronioną w ust. 3 tego samego artykułu.

45 Z orzecznictwa wynika, że aby krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak to będące przedmiotem postępowania głównego, mogło zostać uznane za zgodne

z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zobacz ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 28 i 29 oraz wyroki: z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. str. I-7685, pkt 42 i z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 38).

46 Zgodnie z orzecznictwem przywołanym w poprzednim punkcie należy zbadać, po pierwsze, czy odmienne opodatkowanie dochodów w zależności od tego, czy zyski kapitałowe wynikające ze zbycia nieruchomości położonej w Portugalii zostały osiągnięte przez rezydenta czy też przez osobę niebędącą rezydentem odnosi się do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

47 W tej kwestii rząd portugalski utrzymuje, że sytuacja tych dwóch kategorii podatników jest odmienna, co w pełni uzasadnia takie odmienne traktowanie. Ograniczenie podstawy opodatkowania do 50% może dotyczyć wyłącznie rezydentów, bowiem podlegają oni progresywnej stawce opodatkowania od całości dochodów. Natomiast osoby niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu jedynie od dochodów osiągniętych na terytorium Portugalii. Innymi słowy, mechanizm przewidziany przez uregulowanie krajowe, takie jak to będące przedmiotem postępowania głównego, ma na celu niepogarszanie sytuacji rezydentów, którzy w przeciwieństwie do osób niebędących rezydentami, podlegają podatkowi progresywnemu.

48 Ponadto zdaniem rządu portugalskiego odmienne traktowanie pod względem podatkowym wynikające ze stosowania odmiennej podstawy opodatkowania do osób niebędących rezydentami należy rozpatrywać w kontekście ogólnego systemu podatku od dochodu stosowanego do rezydentów i do osób niebędących rezydentami.

49 Przedstawiając powyższy argument, rząd portugalski uważa, że określenie odmiennej podstawy opodatkowania dla osób niebędących rezydentami w przypadku osiągnięcia

zysków kapitałowych, jest uzasadnione w świetle systemu opodatkowania dochodów, a w szczególności ze względu na odmienną stawkę podatkową stosowaną do rezydentów i do osób niebędących rezydentami. W istocie, dla rezydentów dochodem podlegającym opodatkowaniu jest dochód stanowiący sumę dochodów różnych kategorii, a zatem również zysków kapitałowych osiąganych w każdym roku, do którego stosowana jest stawka progresywna, natomiast dla osób niebędących rezydentami CIRS określa szczególną stawkę proporcjonalną.

50 Należy wskazać, że w postępowaniu głównym, po pierwsze, opodatkowanie zysków kapitałowych związanych ze zbyciem nieruchomości dotyczy jednej kategorii dochodów podatników, niezależnie od tego czy są oni rezydentami czy też nie, po drugie, dotyczy ono obu kategorii podatników, a po trzecie, państwem członkowskim źródła dochodu podlegającego opodatkowaniu jest w każdym przypadku Republika portugalska.

51 W tym względzie należy w szczególności wskazać, że jak wynika to z pkt 38 niniejszego wyroku, uwzględnienie 50% podstawy opodatkowania zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydenta oraz okoliczność, iż opodatkowanie jego dochodów podlega stawce progresywnej, której maksymalna wysokość wynosi 42%, prowadzi, w takich samych warunkach opodatkowania osoby niebędącej rezydentem, do większego obciążenia pod względem podatkowym tej osoby.

52 W tych okolicznościach zarzut przedstawiony w niniejszej sprawie przez rząd portugalski nie może zostać uwzględniony.

53 Z powyższego wynika, że obiektywnie nie występuje odmienność sytuacji, która uzasadniałaby nierówność traktowania tych dwóch kategorii podatników pod względem podatkowym w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych. Zatem sytuacja, w jakiej znajduje się E. Hollmann jest porównywalna do sytuacji rezydenta.

54 Toteż uregulowanie krajowe, takie jak to będące przedmiotem postępowania głównego, ustanawia nierówne traktowanie pod względem podatkowym osób niebędących rezydentami, w zakresie, w jakim przewiduje ono w przypadku osiągnięcia zysków kapitałowych wyższe opodatkowanie, a tym samym obciążenie podatkowe wyższe od tego, które dotyczy rezydentów w sytuacji obiektywnie porównywalnej.

55 Po drugie, w odniesieniu do uzasadnienia w postaci nadrzędnych względów interesu ogólnego, rząd portugalski wskazuje na konieczność zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

56 Zgodnie z orzecznictwem konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie. Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe (wyroki z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107 pkt 40 i z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. str. I-2647, pkt 62 i przywołane tam orzecznictwo).

57 Rząd portugalski utrzymuje w niniejszej sprawie, że należy rozważyć cel oraz logikę systemu podatkowego w przypadku osiągnięcia zysków kapitałowych wynikających ze zbycia nieruchomości. W tym względzie rząd ten wskazał, że rzeczony system podatkowy ma na celu unikanie pogorszenia sytuacji rezydentów w ramach opodatkowania zysków kapitałowych, wynikającego ze stosowania wobec nich stawki progresywnej. Zasadniczo, w przypadku rezydentów istnieje związek między ulgą podatkową wynikającą ze zmniejszenia podstawy opodatkowania o 50% w odniesieniu do opodatkowania zysków kapitałowych oraz progresywną stawką podatkową stosowaną do całości ich dochodów.

58 Jak wynika jednak z pkt 38 niniejszego wyroku, ulga podatkowa przyznawana rezydentom, polegająca na zmniejszeniu o 50% podstawy opodatkowania zysków kapitałowych, przekracza w każdym przypadku jej odpowiednik w postaci stosowania progresywnej stawki podatkowej do ich dochodów.

59 Toteż nie występuje tu bezpośredni związek między rzeczoną ulgą oraz wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe.

60 W konsekwencji należy uznać, że ograniczenie wynikające z uregulowania podatkowego będącego przedmiotem postępowania głównego nie jest uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego.

61 Mając na uwadze powyższe rozważania, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 56 WE powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to będące przedmiotem postępowania głównego, które poddaje zyski wynikające ze zbycia nieruchomości położonej w państwie członkowskim, w niniejszym przypadku w Portugalii, gdy zbycie to zostanie dokonane przez rezydenta innego państwa członkowskiego, obciążeniu podatkowemu wyższemu niż to, które znalazłoby zastosowanie do zysków wynikających z transakcji takiego samego rodzaju, osiągniętych przez rezydenta państwa w którym położona jest ta nieruchomość.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 WE powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak to będące przedmiotem postępowania głównego, które poddaje zyski kapitałowe wynikające ze zbycia nieruchomości położonej w państwie członkowskim, w niniejszym przypadku w Portugalii, gdy zbycie to zostanie dokonane przez rezydenta innego państwa członkowskiego, obciążeniu podatkowemu wyższemu niż to, które znalazłoby zastosowanie do zysków, wynikających z transakcji takiego samego rodzaju, osiągniętych przez rezydenta państwa w którym położona jest ta nieruchomość.

Podpisy