Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 12 lipca 2012 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Artykuły 18 WE, 39 WE i 43 WE — Artykuły 28 i 31 porozumienia EOG — Przepisy podatkowe — Przeniesienie przez podatnika miejsca zamieszkania za granicę — Obowiązek wliczenia wszelkich dochodów dotychczas nieprzypisanych do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy — Utrata ewentualnych korzyści w postaci odroczenia terminu zapłaty należności podatkowych

W sprawie C-269/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 15 lipca 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala i F. Jimena Fernándeza, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez M. Lummę, C. Blaschkego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

Królestwo Niderlandów, reprezentowane przez C. Wissels i M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,

Republikę Portugalską, reprezentowaną przez L. Ineza Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenienci

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits i M. Berger (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: hiszpański.

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 czerwca 2011 r.,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że Królestwo Hiszpanii, ustanawiając i utrzymując w mocy art. 14 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 (ustawy nr 35/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustaw o podatku dochodowym od przedsiębiorstw, o podatku dochodowym od nierezydentów i o podatku od majątku; BOE nr 285 z dnia 29 listopada 2006 r., s. 41734, sprostowanie BOE nr 57 z dnia 7 marca 2007 r., s. 9634), zobowiązujący podatników przenoszących miejsce zamieszkania za granicę do wliczenia wszelkich dochodów dotychczas nieprzypisanych do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli rezydentami, uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, a także na mocy art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w dniu 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

Ramy prawa hiszpańskiego

2 Artykuł 14 ust. 1 ustawy nr 35/2006, który normuje czasowe przypisanie dochodów opodatkowanych, ustanawia następujące zasady ogólne:

„Przychody i koszty określające dochód stanowiący podstawę opodatkowania zalicza się do odpowiednich okresów podatkowych według następujących zasad:

a) Przychody z pracy i z kapitału zalicza się do okresu podatkowego, w którym stały się wymagalne.

b) Przychody z działalności gospodarczej zalicza się zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od przedsiębiorstw, z zastrzeżeniem ewentualnych przepisów odrębnych.

c) Wzrost i spadek wartości majątku zalicza się do okresu podatkowego, w którym ten wzrost lub spadek nastąpił".

3 Artykuł 14 ust. 2 omawianej ustawy wprowadza szereg zasad szczególnych dotyczących czasowego przypisania różnego rodzaju przychodów.

4 Artykuł 14 ust. 3 ustawy stanowi:

„W przypadku utraty statusu podatnika w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, podatnik wlicza wszelkie dochody dotychczas nieprzypisane do podstawy opodatkowania za ostatni okres, za który jest zobowiązany złożyć zeznanie podatkowe na zasadach określonych w ustawie. W razie konieczności podatnik dokonuje dopłaty podatku; nie wiąże się to z żadnymi sankcjami, odsetkami za zwłokę ani dodatkowym opodatkowaniem".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

5 Komisja, uznawszy, iż przepisy krajowe dotyczące opodatkowania osób fizycznych przenoszących miejsce zamieszkania poza terytorium Hiszpanii naruszają art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, a także art. 28 i 31 porozumienia EOG, skierowała w dniu 29 lutego 2008 r. do Królestwa Hiszpanii wezwanie do zaprzestania uchybienia, w którym stwierdziła w szczególności, że stanowi to dyskryminację osób zamierzających opuścić wskazane państwo członkowskie w stosunku do osób, które w nim pozostają, gdyż zamiar opuszczenia kraju wiąże się z koniecznością zapłaty podatku w chwili zmiany miejsca zamieszkania, bez możliwości odroczenia płatności.

6 W odpowiedzi z dnia 7 maja 2008 r. Królestwo Hiszpanii wyjaśniło, z jakich powodów jego zdaniem rozpatrywane uregulowanie nie stanowi naruszenia traktatu WE ani porozumienia EOG.

7 Ponieważ Komisja nie podzieliła argumentów Królestwa Hiszpanii, w dniu 17 października 2008 r. skierowała do tego państwa uzasadnioną opinię, wyznaczając mu termin dwóch miesięcy na podjęcie niezbędnych działań w celu zastosowania się do owej opinii.

8 W piśmie z dnia 18 grudnia 2008 r. państwo członkowskie powtórzyło co do istoty argumenty przedstawione w poprzednim piśmie.

9 Komisja, nieusatysfakcjonowana taką odpowiedzią, wniosła skargę w niniejszej sprawie.

10 Postanowieniem z dnia 25 listopada 2009 r. prezes Trybunału dopuścił Republikę Federalną Niemiec, Królestwo Niderlandów oraz Republikę Portugalską do sprawy w charakterze interwenientów na poparcie żądań Królestwa Hiszpanii.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

11 Zdaniem Komisji przepisy hiszpańskie są finansowo niekorzystne dla osób fizycznych przenoszących miejsce zamieszkania za granicę, ponieważ wymagają wliczenia do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym osoby te były rezydentami, dochodów dotychczas nieopodatkowanych. Osoby te są zatem zobowiązane do zapłaty podatku w chwili zmiany miejsca zamieszkania, podczas gdy podatnicy pozostający na terytorium Hiszpanii nie podlegają temu obowiązkowi. W związku z powyższym omawiane przepisy powodują traktowanie dyskryminacyjne, podczas gdy takie same zasady powinny obowiązywać niezależnie od tego, czy osoba fizyczna nadal zamieszkuje na terytorium kraju.

12 Komisja co do istoty opiera swoją argumentację na zasadach określonych w wyroku z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, przyznając jednak, że dotyczył on odmiennego stanu faktycznego.

13 Na wstępie instytucja ta odpiera argument, zgodnie z którym ograniczenia, jakie mogą wynikać z przepisów hiszpańskich, są w każdym razie bardzo niewielkie. Komisja zwraca uwagę, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczeniem jest każdy przepis krajowy, nawet stosowany bez rozróżnienia ze względu na przynależność państwową, który może utrudniać lub zniechęcać do korzystania przez obywateli Unii Europejskiej ze swobody prowadzenia działalności gospodarczej, chronionej na mocy traktatu.

14 Uznawszy, że w związku z tym rozpatrywane przepisy stanowią ograniczenie swobody przemieszczania się pracowników oraz swobody prowadzenia działalności gospodarczej, Komisja przyznaje, iż ograniczenie to mogłoby co do zasady być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, jak na przykład koniecznością zapewnienia skutecznego poboru podatków i właściwego podziału kompetencji podatkowych. Komisja kwestionuje jednak proporcjonalność tych uregulowań.

15 Instytucja ta utrzymuje, po pierwsze, że skuteczność krajowych przepisów podatkowych nie jest tutaj zagrożona, jako że istnieją inne stosowne mechanizmy pozwalające tę skuteczność zapewnić, w szczególności przepisy dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 73, s. 18), zmienionej dyrektywą Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, s. 17) (zwanej dalej „dyrektywą 76/308”), przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, s. 30) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), oraz przepisy dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. L 150, s. 28).

16 W odniesieniu do twierdzenia Królestwa Hiszpanii o niewystarczającym charakterze owych aktów prawa Unii Europejskiej dla zapewnienia skuteczności uregulowań podatkowych Komisja odpowiada, że zadaniem państw członkowskich jest wprowadzenie mechanizmów niezbędnych do zapewnienia skutecznego wdrożenia tych dyrektyw oraz zrekompensowanie ewentualnie stwierdzonych w praktyce braków mechanizmu wzajemnej pomocy. Państwa członkowskie nie mogą natomiast ustanawiać uregulowań powodujących, jak rozpatrywane przepisy hiszpańskie, dyskryminacji.

17 Odpowiadając na argument, zgodnie z którym Komisja sama przyznała, że wymienione akty prawne są nieskuteczne, twierdzi ona, że Królestwo Hiszpanii na poparcie swojej argumentacji przytoczyło jedynie wyrwane z kontekstu fragmenty uzasadnienia projektu dyrektywy Rady w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych należności z dnia 2 lutego 2009 r. [COM(2009)28 wersja ostateczna]. Wyjaśniając powody, które doprowadziły do wniesienia tego projektu dyrektywy, Komisja utrzymuje, iż ma ona na celu wprowadzenie pewnych ulepszeń, a nie ustanowienie nowego systemu pomocy, co dotyczy jej zdaniem również uregulowań w dziedzinie wymiany informacji. Ponadto Komisja podważa wnioski, jakie Królestwo Hiszpanii wyciąga z omawianego projektu, w szczególności co do liczby należności rzeczywiście wyegzekwowanych w stosunku do liczby należności objętych wnioskami.

18 Po drugie Komisja, nie kwestionując prawa państw członkowskich do stosowania ich przepisów podatkowych do dochodów uzyskiwanych na ich terytorium, nawet w wypadku przeniesienia przez podatnika miejsca prowadzenia działalności do innego państwa członkowskiego, twierdzi, że zapewnienie właściwego podziału kompetencji podatkowych nie uzasadnia zmiany unormowań obowiązujących podatnika tylko z powodu przeniesienia przez niego miejsca zamieszkania za granicę.

19 Komisja wyraża w tej mierze wątpliwości, czy w niniejszej sprawie można powoływać się na wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, ponieważ w tamtej sprawie nie doszło do przeniesienia miejsca zamieszkania podatnika na terytorium innego państwa członkowskiego. Ta sama wątpliwość Komisji dotyczy wyroku z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-430/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, w szczególności ponieważ w tej ostatniej sprawie zmiana miejsca zamieszkania podatnika nie powodowała odmiennego traktowania podatkowego i nie doszło do naruszenia swobody przemieszczania się osób ani swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

20 Instytucja ta podważa również powołanie na wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, ponieważ w sprawie tej w chwili zmiany miejsca zamieszkania określony mógł zostać wymiar należnego podatku, co Komisja uznaje za uzasadnione, podczas gdy przepisy rozpatrywane w niniejszej sprawie przewidują również obowiązek zapłaty owej należności.

21 Komisja odrzuca również całość argumentów na poparcie zastosowania tez z wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, podkreślając w szczególności odmienność przepisów podatkowych rozpatrywanych w tamtej sprawie.

22 Po trzecie, w odniesieniu do rzekomego zerwania związku między podatnikiem a hiszpańskimi organami podatkowymi w chwili przeniesienia jego miejsca zamieszkania za granicę, Komisja podważa twierdzenie o utracie przez podatnika wszelkich związków z tymi organami i braku możliwości poboru ewentualnych zaległości podatkowych w drodze egzekucji lub za pomocą innych środków przymusu.

23 Poza tym, w odpowiedzi na argument, zgodnie z którym podatnik, przenosząc miejsce zamieszkania za granicę, ma możliwość odroczyć zapłatę podatku po przedstawieniu określonych gwarancji, które nie są wyższe niż gwarancje wymagane od podatników pozostających na terytorium Hiszpanii, Komisja przypomina, iż podatnicy pozostający na terytorium kraju mają automatycznie możliwość odroczenia zapłaty podatku, bez konieczności spełnienia wymagań nakładanych na podatników, którzy przenoszą miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego.

24 W odniesieniu do stosowania rozpatrywanych przepisów do państw stron porozumienia EOG nie będących członkami Unii Europejskiej Komisja podkreśla, iż mimo że dyrektywy wymienione w pkt 15 niniejszego wyroku nie obowiązują tych państw, jej rozumowanie znajduje jednak zastosowanie, jeżeli zawarta została umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zwierająca klauzulę o wymianie informacji. Komisja przypomina ponadto, że nawet gdy wobec braku mechanizmów równoważnych do przewidzianych we wskazanych dyrektywach nie ma możliwości bezpośredniego poboru zaległości podatkowych, podatnik może jednak posiadać na terytorium Hiszpanii dobra majątkowe, z których można przeprowadzić egzekucję.

25 W pierwszej kolejności Królestwo Hiszpanii, popierane w tej kwestii przez Republikę Portugalską, nie zgadza się z twierdzeniem, że rozpatrywane przepisy stanowią ograniczenie podstawowych swobód wskazanych przez Komisję. Sprzeciwia się również stosowaniu do niniejszej sprawy zasad określonych w ww. wyroku w sprawie de Lasteyrie du Saillant, podkreślając, że rozpatrywane przepisy nie dotyczą spodziewanych zysków, lecz dochodów już osiągniętych.

26 Królestwo Hiszpanii i Republika Portugalska twierdzą również w tej kwestii, że rozpatrywane przepisy nie nakładają na podatnika zmieniającego rezydencję podatkową obowiązku zapłaty podatku od dochodów, których jeszcze nie osiągnął i którymi w związku z tym nie dysponuje.

27 Następnie, ponieważ rozpatrywane przepisy przewidują ich zdaniem wyłącznie wcześniejsze uwzględnienie dochodów uzyskanych już na terytorium Hiszpanii, a nie zapłatę podatku od przyszłych dochodów, nie powodują w żadnym razie podwójnego opodatkowania. W związku z powyższym przepisy takie nie mogą mieć negatywnego wpływu na decyzje zainteresowanych o skorzystaniu ze swobody przemieszczania się, pobytu lub prowadzenia działalności gospodarczej.

28 W drugiej kolejności Królestwo Hiszpanii, popierane przez wszystkie interweniujące państwa członkowskie, twierdzi, że nawet przyjąwszy, iż rozpatrywane przepisy stanowią ograniczenie swobód wskazanych przez Komisję, są one uzasadnione względami interesu ogólnego w postaci zapewnienia równowagi w podziale kompetencji podatkowych miedzy państwami członkowskimi, skutecznego poboru podatków oraz spójności hiszpańskiego systemu podatkowego.

29 W odniesieniu do zachowania równowagi w podziale kompetencji podatkowych Królestwo Hiszpanii twierdzi, iż ww. wyrok w sprawie N można zastosować do analizy rozpatrywanych przepisów, ponieważ służą one tym samym celom, co niderlandzkie przepisy będące przedmiotem tamtej sprawy.

30 W odniesieniu do zapewnienia skutecznego poboru podatku zainteresowane państwo członkowskie podkreśla, iż rozpatrywane przepisy mają zapobiegać odsunięciu w czasie uwzględnienia dochodów osiągniętych już przez podatników, którzy nie będąc już rezydentami w Hiszpanii, tracą wszelkie związki z hiszpańskimi organami podatkowymi.

31 Państwo to przypomina w pierwszym rzędzie utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja nierezydentów jest co do zasady nieporównywalna z sytuacją rezydentów. Następnie państwo to podkreśla, że podatnicy będący rezydentami podlegają bezpośrednio kontroli organów podatkowych zainteresowanego państwa członkowskiego, które jest też w stanie przeprowadzić przymusową egzekucję należności podatkowych. Natomiast w odniesieniu do nierezydentów pobór podatku wymaga w każdym razie pomocy organów podatkowych innego państwa.

32 Wobec powyższego jest jego zdaniem oczywiste, że utrata przez podatnika statusu rezydenta w Hiszpanii powoduje dla organów hiszpańskich problemy o charakterze prawnym i faktycznym utrudniające lub uniemożliwiające im wykonanie ich kompetencji w zakresie poboru podatków.

33 W tym kontekście Królestwo Hiszpanii twierdzi, że mechanizmów krajowych i mechanizmów współpracy na szczeblu Unii Europejskiej nie można stawiać na równi. Jest więc niezaprzeczalne, że przepis służący właśnie wyeliminowaniu podstawowych trudności w poborze podatków od podatnika nie będącego rezydentem jest uzasadniony, nawet jeżeli istnieje możliwość zastosowania mechanizmów współpracy. Ponadto państwo to, popierane w tej kwestii przez Republikę Federalną Niemiec, twierdzi, iż Trybunał przyjął podobne stanowisko w ww. wyroku w sprawie Truck Center.

34 W odniesieniu do argumentacji dotyczącej zapewnienia spójności systemu podatkowego Królestwo Hiszpanii, popierane w tej kwestii w szczególności przez Republikę Portugalską, twierdzi, że utrata związku podatnika przenoszącego miejsce zamieszkania za granicę z krajowymi organami podatkowymi uzasadnia zastosowanie do niego odmiennych przepisów i utratę korzyści w postaci odroczenia terminu zapłaty podatku.

35 W trzeciej kolejności Królestwo Hiszpanii, popierane przez Republikę Federalną Niemiec i Republikę Portugalską, twierdzi, że rozpatrywane przepisy są proporcjonalne do celów, jakim służą, zważywszy, że, jak powszechnie wiadomo, dyrektywy 76/308, 77/799 i 2008/55 okazały się niewystarczające do zapewnienia skuteczności systemu podatkowego, co wielokrotnie przyznawały, w szczególności w ramach prac legislacyjnych nad różnymi aktami prawnymi, nie tylko Komisja, ale także Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny i Rada Unii Europejskiej. Instytucje te przyznały ich zdaniem, że istniejące mechanizmy współpracy są niewystarczające i wymagają zasadniczej reformy.

36 Rząd hiszpański, opierając się na komunikacie Komisji do Rady, Parlamentu i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego zatytułowanym „Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich” z dnia 19 grudnia 2006 r. [COM(2006) 825 wersja ostateczna], a także na rezolucji Rady z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie koordynacji w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych (Dz.U. C 323, s. 1), twierdzi, że ponieważ prawdopodobieństwo skutecznego poboru należności podatkowych od podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania poza terytorium Hiszpanii, przy wykorzystaniu istniejących mechanizmów wzajemnej pomocy jest nikłe bądź żadne, pobór owych należności w ten sposób niesie ze sobą oczywiście nieproporcjonalne koszty administracyjne.

37 Królestwo Hiszpanii kwestionuje istnienie mniej restrykcyjnych środków niż przewidziane w rozpatrywanych przepisach krajowych. Komisja przyznaje wprawdzie jego zdaniem państwu członkowskiemu, które podatnik opuszcza, prawo do opodatkowania, odmawia mu jednak skutecznych mechanizmów poboru podatku.

38 Republika Federalna Niemiec podkreśla po pierwsze, że rozpatrywane przepisy ani bezpośrednio, ani pośrednio nie wiążą swojego zastosowania z obywatelstwem podatnika. Przepisy te nie wprowadzają bowiem rozróżnienia między podatnikami będącymi a nie będącymi rezydentami, jedynym kryterium rozróżniającym jest fakt przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Choć nie jest wykluczone, że przepisy te mogą wpływać na korzystanie z uprawnień wynikających z podstawowych swobód wskazywanych w niniejszej sprawie, ewentualne wynikające stąd ograniczenia są niewielkie, zważywszy że omawiane przepisy dotyczą jedynie opodatkowania już osiągniętych dochodów, a związane z nimi należności podatkowe odpowiadają kwotom już uzyskanym przez podatnika.

39 Po drugie, uznawszy, że niewielkie ograniczenia podstawowych swobód są w każdym razie uzasadnione, Republika Federalna Niemiec twierdzi w odniesieniu do argumentu dotyczącego konieczności zapewnienia skutecznego poboru podatków, że ww. wyrok w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen powinien znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie.

40 Chociaż Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie N, że należy skorzystać ze wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywach 76/308 i 77/799, zdaniem Republiki Federalnej Niemiec wzajemna pomoc może mieć pierwszeństwo tylko pod warunkiem, że zapewnia porównywalną skuteczność poboru podatków, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie, a skorzystanie z takiej pomocy jest wykluczone, jeżeli możliwość taka istnieje tylko teoretycznie.

41 Wobec powyższego Republika Federalna Niemiec odrzuca argument Komisji, zgodnie z którym istniejące trudności wynikają z uchybień państw członkowskich w zakresie transpozycji, w szczególności dyrektywy 76/308. Jej zdaniem Komisja żąda w ten sposób od państw członkowskich bezwarunkowego korzystania z mechanizmów prawa Unii Europejskiej. Jednakże Trybunał orzekł w wyroku z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, że państwa członkowskie nie są zobowiązane korzystać z mechanizmów prawa Unii Europejskiej, jeżeli będzie to ich zdaniem nieskuteczne.

42 Republika Federalna Niemiec twierdzi ponadto, że rezygnacja ze stosowania rozpatrywanych przepisów krajowych pozwalałaby podatnikom w niektórych przypadkach uchylać się całkowicie od opodatkowania. Byłoby tak tym bardziej, gdyby podatnik przeniósł miejsce zamieszkania do państwa trzeciego, w którym nie obowiązują akty prawa Unii Europejskiej. Rozpatrywane przepisy muszą zatem zostać utrzymane w mocy w celu zapewnienia skutecznego poboru podatków.

43 Królestwo Niderlandów podziela w pełni argumenty Królestwa Hiszpanii i twierdzi ponadto, że Komisja nie udowodniła w wystarczającym stopniu niezgodności rozpatrywanych przepisów z art. 28 i 31 porozumienia EOG.

44 Królestwo Niderlandów twierdzi w tej kwestii, że argument Komisji, zgodnie z którym wobec istnienia mechanizmów wzajemnej pomocy przewidzianych w dyrektywach 76/308, 77/799 i 2008/55 władze hiszpańskie miały do dyspozycji mniej restrykcyjne środki zapewnienia skuteczności systemu opodatkowania, jest nieskuteczny, jako że wymienione dyrektywy nie obowiązują państw stron porozumienia EOG nie będących członkami Unii Europejskiej.

45 Ponieważ Królestwo Hiszpanii nie zawarło ani z Królestwem Norwegii, ani z Republiką Islandii, ani z Księstwem Lichtensteinu umów bilateralnych przewidujących wzajemną pomoc w zakresie poboru podatków w wypadku przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania do jednego z tych krajów, organy hiszpańskie nie miały możliwości nawiązania skutecznej współpracy z władzami owych państw.

Królestwo Hiszpanii nie byłoby więc w stanie podjąć działań zmierzających do poboru należności podatkowych, gdyby podatnik dobrowolnie się z nich nie wywiązał, nie można zatem kwestionować proporcjonalności rozpatrywanych przepisów podatkowych.

46 Republika Portugalska dodaje po pierwsze, że niniejszą sprawę należy rozpatrywać w świetle zasad określonych w ww. wyroku w sprawie N. Po drugie, w odniesieniu do uzasadnienia opartego na konieczności zapewniania skutecznego poboru podatku państwo to kwestionuje zastosowanie w niniejszej sprawie orzecznictwa, zgodnie z którym państwa członkowskie mają prawo żądać od podatnika wnoszącego o udzielenie określonej korzyści podatkowej przedstawienia stosownych zaświadczeń celem weryfikacji wniosku, ponieważ przedmiotem niniejszej sprawy nie jest udzielanie tego rodzaju korzyści.

Ocena Trybunału

47 Należy przypomnieć na wstępie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż na obecnym etapie rozwoju prawa Unii Europejskiej podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa muszą wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem tego prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie C-155/09 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-65, pkt 39; z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C-10/10 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-5389, pkt 23; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-250/08 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-12341, pkt 33; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-253/09 Komisja przeciwko Węgrom, Zb.Orz. s. I-1239, pkt 42).

48 Należy wobec tego zbadać, czy rozpatrywane przepisy krajowe dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych, które zobowiązują podatników przenoszących miejsce zamieszkania za granicę do wliczenia wszelkich dotychczas nieprzypisanych dochodów do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli rezydentami, stanowią ograniczenie swobody przemieszczania się osób, ustanowionej na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, a także art. 28 i 31 porozumienia EOG.

W przedmiocie zarzutu naruszenia postanowień traktatu

49 W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 18 WE, 39 WE i 43 WE należy przypomnieć, że art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii Europejskiej do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, został uszczegółowiony w art. 39 WE w zakresie dotyczącym swobody przemieszczania się pracowników oraz w art. 43 WE w zakresie dotyczącym swobody prowadzenia działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 18; ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 41; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 44).

50 W związku z tym należy zbadać omawiany system podatkowy w świetle art. 39 WE i 43 WE, przed zbadaniem go w świetle art. 18 WE w odniesieniu do osób przemieszczających się z jednego państwa członkowskiego do drugiego w celu osiedlenia się tam z przyczyn niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej.

– W przedmiocie naruszenia art. 39 WE i 43 WE

51 Ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym jej terytorium i stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów, które stawiają ich w niekorzystnym położeniu, gdy zamierzają oni podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 21; w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 43; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 46).

52 Jakkolwiek zgodnie z brzmieniem tych postanowień mają one na celu zapewnienie traktowania krajowego na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego, należy stwierdzić, że w ich ramach obywatelom państw członkowskich przysługuje również, bezpośrednio na podstawie traktatu, prawo wyjazdu z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego i osiedlenia się tam w celu wykonywania działalności gospodarczej (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 95; z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C-212/06 Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon, Zb.Orz. s. I-1683, pkt 44).

53 Przepisy zabraniające lub zniechęcające obywateli państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się stanowią zatem ograniczenie tej swobody, nawet jeżeli znajdują zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 115).

54 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przemieszczania się należy uznać wszelkie środki, które zakazują, ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z tej swobody (zob. w odniesieniu do swobody prowadzenia działalności gospodarczej wyroki: z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I-8961, pkt 11; z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 36).

55 Należy wobec tego uznać, że wbrew twierdzeniu Republiki Federalnej Niemiec oraz Republiki Portugalskiej art. 39 WE i 43 WE zakazują ograniczeń swobody przemieszczania się osób nawet o niewielkim znaczeniu lub skutkach (zob. podobnie, w odniesieniu do swobody prowadzenia działalności gospodarczej, wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 21; z dnia 15 lutego 2000 r. w sprawie C-34/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-995, pkt 49; ww. wyrok w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 43).

56 Nawet jeśli w niniejszej sprawie art. 14 ust. 3 ustawy 35/2006 nie zakazuje podatnikowi zamieszkałemu w Hiszpanii korzystania ze swobody przemieszczania się, przepis ten może jednak ograniczać korzystanie z tej swobody, gdyż ma co najmniej skutek zniechęcający wobec podatników zamierzających osiedlić się w innym państwie członkowskim.

57 Zgodnie bowiem z rozpatrywanymi przepisami krajowymi przeniesienie miejsca zamieszkania poza terytorium Hiszpanii w ramach wykonywania praw ustanowionych w art. 39 WE i 43 WE powoduje powstanie po stronie podatnika obowiązku zapłaty podatku wcześniej, niż są to zobowiązani zrobić podatnicy nadal zamieszkujący w Hiszpanii. Taka różnica w traktowaniu stawia w gorszym położeniu z finansowego punktu widzenia osoby, które przenoszą miejsce zamieszkania za granicę, nakazując wliczenie do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym osoby te były rezydentami, dochody dotychczas nieprzypisane (zob. analogicznie ww. wyroki: w sprawie de Lasteyrie du Saillant, pkt 46; w sprawie N, pkt 35).

58 Wprawdzie, jak zauważają Królestwo Hiszpanii, Republika Federalna Niemiec, Królestwo Niderlandów oraz Republika Portugalska, rozpatrywane przepisy hiszpańskie dotyczą tylko opodatkowania dochodów już uzyskanych i podlegających opodatkowaniu, w związku z czym zobowiązany nie podlega dodatkowemu opodatkowaniu w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania. Zostaje on tylko pozbawiony korzyści mogącej ułatwiać uiszczenie należności podatkowych.

59 Nie można jednak zaprzeczyć, że pozbawienie owej korzyści powoduje oczywiste uszczuplenie zasobów pieniężnych. Trybunał orzekał wielokrotnie w tej kwestii, że pozbawienie korzyści w zakresie zasobów pieniężnych w sytuacji ponadgranicznej, jeżeli przysługuje ona w podobnej sytuacji na terytorium kraju, stanowi ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 44, 54 i 76; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00

X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 36–38; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 32; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 29).

60 W niniejszej sprawie zaś stwierdzonego powyżej odmiennego traktowania nie można tłumaczyć obiektywną różnicą sytuacji. W odniesieniu bowiem do uregulowań państwa członkowskiego mających na celu opodatkowanie uzyskanych dochodów sytuacja osoby przenoszącej miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego jest podobna do sytuacji osoby pozostającej w pierwszym z tych państw członkowskich, jeśli chodzi o opodatkowanie dochodów uzyskanych w tym państwie członkowskim przed przeniesieniem miejsca zamieszkania (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 38).

61 W związku z powyższym należy stwierdzić, że przepisy rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym mogą stanowić ograniczenie w korzystaniu ze swobód ustanowionych w art. 39 WE i 43 WE.

– W przedmiocie uzasadnienia ograniczeń

62 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przepisy krajowe mogące utrudniać korzystanie z podstawowych swobód ustanowionych w traktacie lub czynić je mniej atrakcyjnym mogą mimo to być dopuszczone, pod warunkiem że służą osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są właściwe dla zapewnienia realizacji tego celu oraz nie wykraczają poza zakres konieczny do jego osiągnięcia (zob. w szczególności ww. wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 26; w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 51; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 69; w sprawie National Grid Indus, pkt 42).

63 Należy wobec tego ustalić, czy wynikające z rozpatrywanych przepisów odmienne traktowanie osób zamierzających przenieść miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego w stosunku do osób pozostających w Hiszpanii można uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego wskazywanymi przez Królestwo Hiszpanii i pozostałe państwa członkowskie popierające jego żądania, to jest skutecznym poborem należności podatkowych, zrównoważonym podziałem kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego.

64 W odniesieniu do uzasadnienia koniecznością zapewnienia skutecznego poboru należności podatkowych należy stwierdzić na wstępie, że Trybunał uznał tego rodzaju konieczność za mogącą uzasadniać ograniczenia podstawowych swobód (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie FKP Scorpio Konzertproduktionen, pkt 35).

65 Królestwo Hiszpanii twierdzi w tej kwestii w szczególności, że rozpatrywane przepisy mają na celu uniknięcie odsunięcia w czasie przypisania dochodów uzyskanych już przez podatników, którzy, nie zamieszkując dłużej na terytorium kraju, tracą z tego względu wszelkie związki z organami podatkowymi tego państwa członkowskiego, co mogłoby utrudniać lub uniemożliwić, z powodów prawnych lub faktycznych, pobór podatku. W wielu przypadkach ustalenie miejsca pobytu zobowiązanego byłoby bardzo trudne. Ponadto Królestwo Hiszpanii kwestionuje twierdzenie Komisji, zgodnie z którym podatnicy niezamieszkujący w Hiszpanii uzyskują często dochody lub posiadają znaczną część majątku w tym państwie.

66 W związku z powyższym, zdaniem tego państwa członkowskiego, rozpatrywane przepisy są proporcjonalne do zamierzonego celu, zważywszy że mechanizmy współpracy administracyjnej i wzajemnej pomocy między państwami członkowskimi Unii Europejskiej okazują się oczywiście niewystarczające do zapewnienia skuteczności systemu podatkowego.

67 Komisja przyznaje, że natychmiastowy pobór należności podatkowych w chwili przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego może co do zasady być uzasadniony względami interesu ogólnego dotyczącymi konieczności zapewnienia skutecznego poboru należności podatkowych. Uznaje ona jednak, że środek ten wykracza poza zakres niezbędny do osiągnięcia wskazanego celu, w związku z tym należy go uznać za nieproporcjonalny, jako że państwa członkowskie mają możliwość skorzystania z mechanizmów przewidzianych w dyrektywach 76/308, 77/799 i 2008/55.

68 W tej kwestii należy uznać, że wbrew twierdzeniu Królestwa Hiszpanii, Republiki Federalnej Niemiec, Królestwa Niderlandów oraz Republiki Portugalskiej istniejące mechanizmy współpracy między organami państw członkowskich na szczeblu Unii Europejskiej są wystarczające i pozwalają państwu członkowskiemu pochodzenia dokonać poboru należności podatkowej w innym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 78).

69 Trzeba przypomnieć, że w sytuacji gdy należność podatkowa została ostatecznie ustalona w chwili przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego, niezbędna pomoc przyjmującego państwa członkowskiego ogranicza się do poboru należności, a nie polega na ostatecznym ustaleniu wysokości kwoty opodatkowania.

70 Zgodnie zaś z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2008/55 „[n]a wniosek organu wnioskującego organ współpracujący dostarcza wszelkie informacje, które są użyteczne dla organu wnioskującego w odzyskiwaniu wierzytelności". Dyrektywa ta pozwala zatem państwu członkowskiemu pochodzenia uzyskać od właściwych organów przyjmującego państwa członkowskiego informacje na temat przeniesienia miejsca zamieszkania osoby fizycznej do tego państwa, jeżeli są one niezbędne do poboru przez państwo członkowskie pochodzenia należności podatkowej powstałej przed przeniesieniem miejsca zamieszkania.

71 Ponadto dyrektywa ta, w szczególności jej art. 5–9, tworzy dla organów państwa członkowskiego pochodzenia ramy współpracy i pomocy obejmujące również uznawanie aktów oraz stosowanie środków tymczasowych pozwalających następnie dokonać skutecznego poboru należności podatkowych w przyjmującym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 78).

72 Należy również zauważyć w tej kwestii, że powyższe mechanizmy współpracy mogą w praktyce nie zawsze funkcjonować w sposób zadowalający i bez przeszkód. Jednakże państwa członkowskie nie mogą uzasadniać ewentualnymi trudnościami w uzyskaniu niezbędnych informacji lub brakami we współpracy między organami podatkowymi ograniczeń podstawowych swobód ustanowionych w traktacie (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 33).

73 W tym kontekście państwa członkowskie interweniujące na poparcie żądań Królestwa Hiszpanii powołują się na ww. wyrok w sprawie Truck Center, w którym Trybunał dopuścił między innymi, w związku z możliwością egzekucji przymusowej, zastosowanie w odniesieniu do podatników nie będących rezydentami innej techniki poboru podatku niż mająca zastosowanie do rezydentów, to jest potrącenia u źródła.

74 Nawet przyjąwszy, że transgraniczny pobór należności podatkowych jest zwykle trudniejszy niż egzekucja przymusowa na terytorium kraju, należy stwierdzić, iż w niniejszej sprawie nie chodzi tylko o sposób poboru podatku, lecz o to, czy obowiązek natychmiastowej i ostatecznej zapłaty przez podatnika zamierzającego przenieść miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, wyłącznie z powodu owego przeniesienia, podatku od uzyskanych już dochodów w ustalonej wysokości nie wykracza poza zakres niezbędny do osiągnięcia zamierzonego celu, w sytuacji gdy podatnicy pozostający na terytorium kraju nie są objęci tym obowiązkiem.

75 Z powyższego wynika zatem, że art. 14 ust. 3 ustawy nr 35/2006, który zobowiązuje podatników przenoszących miejsce zamieszkania za granicę do wliczenia wszelkich dotychczas nieprzypisanych dochodów do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli rezydentami, jest nieproporcjonalny do celu.

76 W odniesieniu do uzasadnienia rozpatrywanych przepisów względami interesu ogólnego w postaci zapewnienia właściwego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi należy przypomnieć, że stanowi to słuszny cel dopuszczony przez Trybunał (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; w sprawie N, pkt 42; wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 31; ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 45).

77 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-504/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 45). Uzasadnienie takie można dopuścić w szczególności, jeżeli rozpatrywane przepisy mają na celu zapobieganie postępowaniu służącemu pozbawieniu państwa członkowskiego możliwości wykonywania jego kompetencji podatkowych w stosunku do działalności prowadzonej na jego terytorium (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 46; w sprawie Rewe Zentralfinanz, pkt 42; w sprawie National Grid Indus, pkt 46).

78 Należy również w tej kwestii przypomnieć, że Trybunał orzekł w odniesieniu do przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki z jednego państwa członkowskiego do innego, iż okoliczność ta nie oznacza, że państwo członkowskie pochodzenia winno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków powstałych w ramach jego kompetencji podatkowej przed tym przeniesieniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 59; ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 46). Trybunał orzekł zatem, że państwo członkowskie jest – zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, tj. rezydencją podatkową podatnika na terytorium kraju w ciągu okresu, w którym pojawiły się zyski – uprawnione do opodatkowania rzeczonych zysków w chwili wyjazdu podatnika (ww. wyroki: w sprawie N, pkt 46; w sprawie National Grid Indus, pkt 46).

79 Rozumowanie takie można tym bardziej zastosować w niniejszej sprawie, jako że rozpatrywane przepisy mają na celu opodatkowanie dochodów już uzyskanych, a nie spodziewanych zysków. Królestwo Hiszpanii nie traci bowiem z chwilą przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego prawa do wykonywania swoich kompetencji podatkowych w odniesieniu do działalności prowadzonej na jego terytorium i nie musi rezygnować z prawa do ustalenia odpowiadającej jej kwoty opodatkowania.

80 Należy przypomnieć w tej kwestii, że rozpatrywane przepisy mają na celu opodatkowanie w państwie członkowskim pochodzenia dochodów uzyskanych przed przeniesieniem miejsca zamieszkania i podlegających kompetencji podatkowej tego państwa. Dochody te są zatem opodatkowane w państwie członkowskim, w którym zostały uzyskane, natomiast dochody uzyskane po zmianie miejsca zamieszkania są co do zasady opodatkowane wyłącznie w przyjmującym państwie członkowskim, w którym zostały uzyskane.

81 Zważywszy, że niniejsza sprawa nie dotyczy ustalenia należności podatkowych w chwili zmiany miejsca zamieszkania, lecz ich natychmiastowego poboru, Królestwo Hiszpanii nie udowodniło, iż w braku zbiegu kompetencji państwa pochodzenia i państwa przyjmującego napotkałoby problem podwójnego

opodatkowania lub sytuację, w której podatnicy uniknęliby całkowicie opodatkowania, co mogłoby uzasadniać stosowanie przepisów tego rodzaju, jak będące przedmiotem sprawy, w celu zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych.

82 Wobec powyższego nie można uznać rozpatrywanych przepisów za uzasadnione koniecznością zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

83 W odniesieniu do uzasadnienia rozpatrywanych przepisów koniecznością zapewniania spójności systemu podatkowego Królestwo Hiszpanii twierdzi w szczególności, że spójność ta wymaga ich zastosowania, ponieważ możliwość odroczenia płatności podatku od uzyskanych już dochodów wiąże się z gwarancją ich zapłaty, jaką jest dla organów podatkowych okoliczność, iż podatnik, zamieszkując na terytorium Hiszpanii, podlega w sposób rzeczywisty i bezpośredni władztwu owych organów. Brak tej rzeczywistej i bezpośredniej podległości uzasadnia zdaniem wskazanego państwa członkowskiego utratę korzyści podatkowej w postaci możliwości odroczenia terminu płatności podatku.

84 Trybunał orzekł już wprawdzie, że konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego może uzasadniać przepisy ograniczające korzystanie ze swobód podstawowych (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 21; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 43; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 70).

85 Aby jednak można było przyjąć argument oparty na takim uzasadnieniu, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między korzyścią podatkową a kompensatą tej korzyści za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 68; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 72). Bezpośredni charakter takiego związku należy oceniać z uwzględnieniem celu rozpatrywanych przepisów (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 43).

86 Należy w tej kwestii stwierdzić po pierwsze, że wymagania dotyczące spójności systemu podatkowego oraz zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych wiążą się ze sobą, w związku z czym spostrzeżenie zawarte w pkt 81 niniejszego wyroku, iż w niniejszym przypadku żadne inne państwo członkowskie nie rości sobie kompetencji do opodatkowania dochodów uzyskanych w Hiszpanii, odnosi się również do konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego, zatem argument oparty na tej konieczności jest nieskuteczny.

87 Po drugie należy stwierdzić, że Królestwo Hiszpanii ogranicza się do powołania na konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego, nie dowodząc istnienia bezpośredniego związku w rozpatrywanych przepisach krajowych między korzyścią podatkową w postaci możliwości przypisania dochodów do kolejnych okresów opodatkowania z jednej strony a kompensacją tej korzyści poprzez jakiekolwiek obciążenie podatkowe z drugiej strony.

88 W związku z powyższym nie można uwzględnić uzasadnienia rozpatrywanych przepisów koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

89 Ponadto należy zauważyć, że Królestwo Hiszpanii oraz popierające jego żądania państwa członkowskie podnoszą podobną w istocie argumentację o proporcjonalności rozpatrywanych przepisów w szczególności w świetle konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego oraz zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych z racji niewystarczającego zdaniem tych państw członkowskich charakteru mechanizmów współpracy przewidzianych w prawie Unii Europejskiej.

90 W związku z powyższym, nawet przyjąwszy, że rozpatrywane przepisy krajowe mogą prowadzić do osiągnięcia tych celów, należy stwierdzić w odniesieniu do ich proporcjonalności, że rozważania zawarte w pkt 68–74 niniejszego wyroku w kwestii uzasadniania koniecznością zapewniania skutecznego poboru podatku odnoszą się również do rzekomej konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego oraz zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych, w związku z czym rozpatrywane przepisy wykraczają w każdym razie poza zakres niezbędny do osiągnięcia owych celów.

– W przedmiocie naruszenia art. 18 WE

91 W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 18 WE należy stwierdzić, że odmowa osobom zamierzającym przemieścić się wewnątrz Unii Europejskiej z powodów niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej prawa do uzyskania korzyści w zakresie zasobów pieniężnych bezsprzecznie może w niektórych przypadkach zniechęcać te osoby do skorzystania z podstawowych swobód ustanowionych w owym artykule.

92 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że ograniczenie takie może być uzasadnione z punktu widzenia prawa Unii, jeśli jest oparte na obiektywnych przesłankach interesu ogólnego niezwiązanych z przynależnością państwową osób, których dotyczy, i jest proporcjonalne do słusznego celu, jakiemu służy prawo krajowe (zob. wyrok z dnia 23 października 2007 r. w sprawach połączonych C-11/06 i C-12/06 Morgan i Bucher, Zb.Orz. s. I-9161, pkt 33; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 88).

93 W tej kwestii należy dojść do takiego samego wniosku, jaki wynika z pkt 51–88 niniejszego wyroku w odniesieniu do uzasadnienia naruszenia art. 39 WE i 43 WE, i to z tych samych powodów (zob. podobnie ww. wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 30; w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 60; w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 89).

W przedmiocie zarzutu naruszenia postanowień porozumienia EOG

94 Komisja twierdzi również, że ustanawiając i utrzymując w mocy art. 14 ust. 3 ustawy nr 35/2006, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 28 i 31 porozumienia EOG, dotyczących, odpowiednio, swobody przemieszczania się pracowników oraz swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

95 Na wstępie należy zauważyć, że wymienione postanowienia porozumienia EOG są analogiczne do art. 39 WE i 43 WE, w związku z czym rozważania dotyczące tych artykułów zawarte w pkt 51–64 niniejszego wyroku odnoszą się również do owych postanowień.

96 Jednakże należy stwierdzić w odniesieniu do uzasadnienia koniecznością zapewnienia skutecznego poboru należności podatkowych, że ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich ustanowione w dyrektywach 76/308, 77/799 oraz 2008/55 nie istnieją pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, jeżeli ostatnie z wymienionych państw nie przyjęło żadnego zobowiązania do wzajemnej pomocy (zob. w szczególności wyrok z dnia 5 maja 2011 r. w sprawie C-267/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-3197, pkt 55).

97 W tej kwestii Królestwo Hiszpanii twierdzi, że nie zawarło umów dwustronnych przewidujących wzajemną pomoc w poborze lub egzekucji podatków z Królestwem Norwegii, Republiką Islandii ani Księstwem Liechtensteinu. W związku z tym w razie przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania do jednego z tych państw stron porozumienia EOG władze hiszpańskie nie będą miały możliwości skorzystania ze skutecznej współpracy z organami tych państw.

98 Ponadto Komisja ogranicza się, w odpowiedzi na uwagi interwenienta przedstawione przez Republikę Federalną Niemiec, Królestwo Niderlandów i Republikę Portugalską, do wskazania w sposób bardzo ogólny umów Królestwa Hiszpanii z państwami stronami porozumienia EOG niebędącymi członkami Unii Europejskiej i nie udowodniła, że umowy te rzeczywiście przewidują mechanizmy wymiany informacji wystarczające do weryfikacji i kontroli zeznań podatkowych składanych przez podatników zamieszkujących w tych państwach.

99 W związku z powyższym należy uznać, że nałożony na podatników przenoszących miejsce zamieszkania za granicę obowiązek wliczenia wszelkich dotychczas nieprzypisanych dochodów do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli uznawani za rezydentów, w odniesieniu do podatników zamieszkujących w państwach stronach porozumienia EOG niebędących członkami Unii Europejskiej nie wykracza poza zakres konieczny do osiągnięcia celu w postaci zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej oraz zwalczania uchylania się od opodatkowania.

100 W związku z tym skargę należy oddalić w części dotyczącej naruszenia przez Królestwo Hiszpanii obowiązków ciążących na nim na mocy art. 28 i 31 porozumienia EOG.

101 Wobec powyższego należy stwierdzić, że ustanawiając i utrzymując w mocy w art. 14 ust. 3 ustawy nr 35/2006 przepis zobowiązujący podatników, którzy przenoszą miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, do wliczenia wszelkich dotychczas nieprzypisanych dochodów do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli uznawani za rezydentów podatkowych, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE.

W przedmiocie kosztów

102 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Na podstawie art. 69 § 3 regulaminu, w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań albo w wyjątkowych przypadkach, Trybunał może postanowić, że koszty zostaną podzielone albo że każda ze stron poniesie swoje własne koszty.

103 W niniejszej sprawie należy mieć na uwadze, że zarzuty Komisji dotyczące naruszenia wymagań wynikających z art. 28 i 31 porozumienia EOG nie zostały uwzględnione.

104 Należy zatem obciążyć Królestwo Hiszpanii trzema czwartymi wszystkich kosztów postępowania, a Komisję pozostałą jedną czwartą kosztów.

105 Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy regulaminu państwo członkowskie, które przystąpiło do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywa swoje własne koszty. W związku z tym Republika Federalna Niemiec, Królestwo Niderlandów oraz Republika Portugalska pokrywają własne koszty.

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

1) **Ustanawiając i utrzymując w mocy w art. 14 ust. 3 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 (ustawy nr 35/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustaw o podatku dochodowym od przedsiębiorstw, o podatku dochodowym od nierezydentów i o podatku od majątku) przepis zobowiązujący podatników, którzy przenoszą miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, do wliczenia wszelkich dotychczas nieprzypisanych dochodów do podstawy opodatkowania za ostatni rok podatkowy, w którym byli uznawani za rezydentów podatkowych, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, jakie ciążą na nim na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE.**

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Królestwo Hiszpanii pokrywa trzy czwarte całości kosztów postępowania. Komisja Europejska pokrywa pozostałą jedną czwartą kosztów.

4) Republika Federalna Niemiec, Królestwo Niderlandów oraz Republika Portugalska pokrywają własne koszty.

Podpisy