

Sprawa C-153/08

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swoboda świadczenia usług – Artykuł 49 WE i art. 36 porozumienia EOG – Opodatkowanie bezpośrednio – Podatek dochodowy – Zwolnienie podatkowe ograniczone do wygranych z loterii i gier losowych organizowanych przez pewne podmioty i jednostki krajowe

Streszczenie wyroku

Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe

(art. 46 ust. 1 WE, art. 49 WE; porozumienie EOG, art. 36)

Państwo członkowskie, które utrzymuje w mocy przepisy podatkowe zwalniające z podatku wygrane pochodzące z uczestnictwa w loteriach, grach i zakładach organizowanych w danym państwie członkowskim przez pewne podmioty publiczne i jednostki mające siedzibę w tym państwie członkowskim i wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, podczas gdy zwolnienia tego nie przyznano w zakresie wygranych pochodzących z loterii, gier i zakładów organizowanych przez podmioty i jednostki mające siedziby w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego i wykonujące tego samego rodzaju, uchybia zobowiązaniom cięcy na nim na mocy art. 49 WE oraz art. 36 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

W istocie podmioty publiczne i jednostki wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, mające siedzibę w innym państwie członkowskim niż dane państwo członkowskie i realizujące te same cele co podmioty i jednostki danego państwa członkowskiego znajdują się w sytuacji podobnej do tych ostatnich.

W tych okolicznościach takie zwolnienie podatkowe w związku z tym, że prowadzi ono do korzystniejszego traktowania wygranych rozprowadzanych przez podmioty i jednostki mające siedzibę na terytorium krajowym, stanowi ograniczenie dyskryminujące swobodę świadczenia usług przez podmioty publiczne i jednostki wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, mające siedzibę w innym państwie członkowskim i realizujące te same cele co podmioty i jednostki pierwszego państwa członkowskiego.

W zakresie, w jakim ograniczenie to ma charakter dyskryminacyjny, może ono zostać uzasadnione wyłącznie pod warunkiem, że realizowane przez ustawodawcę krajowego cele należą do względów porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego w rozumieniu art. 46 ust. 1 WE oraz że jest zgodne z zasadą proporcjonalności.

W tym względzie, ograniczenia tego nie uzasadnia cel, jakim jest zapobieganie praniu brudnych pieniędzy i walka z oszustwami podatkowymi, ponieważ wadze państwa członkowskiego nie mogą zasadnie domniemywać, w sposób ogólny i bez rozróżnienia, że podmioty i jednostki

mające siedzibę w innym państwie członkowskim oddają się działaniu przepisów. Ponadto okoliczność wyłączenia w sposób ogólny z możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego tych podmiotów i jednostek jest nieproporcjonalna, gdyż wykracza poza to, co niezbędne do zwalczania przestępczości. Co się tyczy walki z uzależnieniem od gier, o ile nie można wykluczyć, że cel ten można uznać za objęty pojęciem ochrony zdrowia publicznego, zwolnienie wygranych z podatku może jednak zachęcać konsumentów do udziału w objętych nim loteriach, grach i zakładach, i nie jest zatem właściwe dla zagwarantowania w sposób spójny realizacji deklarowanych celów. Co się tyczy finansowania infrastruktury i projektów w celach użyteczności publicznej w oparciu o dochody uzyskiwane przez podmioty i jednostki, których dotyczy zwolnienie, są to przesłanki ekonomiczne, które nie stanowią względów wskazanych w art. 46 WE, które mogłyby uzasadniać ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym traktatem. To samo dotyczy ochrony porządku społecznego i ochrony konsumentów, które stanowią nadrzędne względy interesu ogólnego i nie mogą zatem uzasadniać ograniczeń mających charakter dyskryminacyjny.

Z powyższego wynika, że dyskryminacja ta nie jest uzasadniona w rozumieniu art. 46 ust. 1 WE.

Ponieważ postanowienia art. 36 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co, zasadniczo identyczny, art. 49 WE, powyższe rozważania mają zastosowanie mutatis mutandis do tego przepisu.

(por. pkt 33, 34, 38–41, 43, 45, 47–49; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 października 2009 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swoboda świadczenia usług – Artykuł 49 WE i art. 36 porozumienia EOG – Opodatkowanie bezpośrednio – Podatek dochodowy – Zwolnienie podatkowe ograniczone do wygranych z loterii i gier losowych organizowanych przez pewne podmioty i jednostki krajowe

W sprawie C-153/08

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 15 kwietnia 2008 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez F. Díeza Morena, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNA (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymuje w mocy przepisy opodatkujące wygrane pochodzące z uczestnictwa we wszelkiego rodzaju loteriach, grach i zakładach organizowanych poza terytorium Królestwa Hiszpanii, podczas gdy wygrane osiągnięte w określonych rodzajach loterii, gier i zakładów organizowanych w tym państwie członkowskim są zwolnione z podatku dochodowego, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności na mocy art. 49 WE oraz art. 36 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne

Traktat WE i porozumienie EOG

2 Artykuł 49 akapit pierwszy WE stanowi:

„W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Wspólnoty są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie Wspólnoty innym niż państwo odbiorcy świadczenia”.

3 Artykuł 36 ust. 1 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług na terytorium umawiających się stron w odniesieniu do obywateli państw członkowskich WE oraz państw EFTA mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim WE lub w państwie EFTA [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu], innym niż państwo odbiorcy świadczenia”.

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 7 ustawy nr 35/2006 r. z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz częściowej zmiany ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku dochodowym od nierezydentów oraz o podatku majątkowym (BOE nr 285 z dnia 29 listopada 2006 r., s. 41734, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”), przewidujący zwolnienie pewnych dochodów z podatku dochodowego, stanowi:

„Przychody podlegaj?ce zwolnieniu:

[...]

ñ) Wygrane w loteriach i zak?adach przeprowadzanych przez przedsi?biorstwo publiczne Loterías y Apuestas del Estado [krajowy podmiot publiczny prowadz?cy dzia?alno?? w zakresie loterii i zak?adów] oraz przez organy lub podmioty wspólnot autonomicznych, a tak?e w loteriach organizowanych przez Hiszpa?ski Czerwony Krzy? oraz w innych rodzajach gier dopuszczonych przez Organizaci3n Nacional de Ciegos Espa?oles [krajow? organizacj? hiszpa?skich niewidomych].

[...]

5 W ?wietle innych postanowie? ustawy o podatku dochodowym, w szczególno?ci jej art. 33.1, 45 i art. 63 ust. 1, wygrane pochodz?ce z loterii, gier i zak?adów organizowanych przez inne podmioty krajowe i zagraniczne, w??czywszy w to podmioty maj?ce siedzib? w innych pa?stwach Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego zostaj? wliczone do podstawy opodatkowania i podlegaj? opodatkowaniu wed?ug progresywnej stawki podatku dochodowego.

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

6 W wezwaniu do usuni?cia uchybienia z dnia 4 kwietnia 2006 r. Komisja poinformowa?a Kr3lestwo Hiszpanii, ?e uzna?a traktowanie podatkowe zastrze?one przez przepisy hiszpa?skie dla wygranych pochodz?cych z loterii, gier i zak?adów organizowanych poza tym pa?stwem cz?onkowskim za niezgodne z art. 49 WE i art. 36 porozumienia EOG, w zakresie w jakim wygrane te podlegaj? podatkowi dochodowemu, podczas gdy wygrane pochodz?ce z pewnych loterii i gier hiszpa?skich s? z niego zwolnione, oraz wezwa?a to pa?stwo do przekazania jego uwag w tym zakresie.

7 W swej odpowiedzi Kr3lestwo Hiszpanii podnios?o, ?e rzeczone zwolnienie ma zastosowanie wy??cznie w niektórych przypadkach i jest zwi?zane ze szczeg3lnym charakterem jednostek organizuj?cych. Brak jest jakiegokolwiek dyskryminacji, gdy? organizatorzy loterii maj?cy siedzib? w Hiszpanii znajduj? si?, co do zasady, w tej samej sytuacji co podmioty niemaj?ce siedziby w tym pa?stwie cz?onkowskim. Tytu?em uzasadnienia przedmiotowego zwolnienia, Kr3lestwo Hiszpanii powo?a?o si? na walk? ze szkodliwymi skutkami tego typu dzia?alno?ci i znaczny margines uznania, którym pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? w zakresie regulowania tego typu gier.

8 W dniu 15 grudnia 2006 r. Komisja wyda?a uzasadnion? opini?, w kt3rej wezwa?a Kr3lestwo Hiszpanii do przyj?cia ?rodk3w niezb3dnych do zastosowania si? do tej opinii w terminie dw3ch miesi?cy od jej otrzymania.

9 Pismem z dnia 22 lutego 2007 r. rz?d hiszpa?ski poinformowa? Komisj?, ?e podtrzymuje swoje stanowisko. Ustawa o podatku dochodowym nie wprowadza jego zdaniem ?adnej dyskryminacji ze wzg?du na narodowo??, siedzib? lub miejsce utworzenia organizatora loterii lub gier losowych i jest uzasadniona wzg?dami ochrony konsument3w i porz?dku spo?ecznego.

10 Komisja, uznawszy odpowied? Kr3lestwa Hiszpanii za niewystarczaj?c?, zdecydowa?a si? na wniesienie niniejszej skargi.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

11 Komisja podnosi, że w świetle orzecznictwa Trybunału w dziedzinie swobodnego świadczenia usług, a w szczególności w świetle wyroku z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-42/02 Lindman, Rec. s. I-13519, ustawa o podatku dochodowym jest dyskryminacyjna, ponieważ prowadzi do utrudnienia świadczenia usług pomiędzy Królestwem Hiszpanii a innymi państwami członkowskimi w porównaniu ze świadczeniem w pełni wewnętrznym w Hiszpanii i może zniechęcać osoby zamieszkujące w Hiszpanii do uczestnictwa w loteriach, których organizatorzy mają siedziby w innych państwach członkowskich Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W konsekwencji przepisy te są sprzeczne z art. 49 WE i art. 36 porozumienia EOG.

12 Bezsprzecznie przedmiotowe zwolnienie w niniejszej sprawie nie obejmuje wszystkich organizatorów loterii i gier losowych mających siedziby w Hiszpanii i jest ograniczone do pewnych określonych jednostek. Jednakże zwolnienie to, w zakresie w jakim mogło z niego korzystać wyjątkowo jednostki mające siedziby w tym państwie członkowskim, ma charakter dyskryminacyjny.

13 Swobodne uznanie, którym dysponują państwa członkowskie w zakresie regulowania tego typu działalności, nie pozwala na uzasadnienie zwolnienia przewidzianego w ustawie o podatku dochodowym. Ta ostatnia bowiem, zamiast wymagać pewnych cech celem przyznania korzystnego traktowania podatkowego, ogranicza to zwolnienie do pewnych wskazanych w szczególności sposobów jednostek, podczas gdy dopuszcza świadczenie podobnych usług przez inne jednostki, którym nie przyznano tego korzystnego traktowania podatkowego, wśród których znajdują się jednostki tego samego typu mające siedziby w innych państwach członkowskich niż Królestwo Hiszpanii lub jednostki realizujące te same cele co jednostki hiszpańskie wskazane w rzeczonyj ustawie.

14 Ponadto z pkt 25 ww. wyroku w sprawie Lindman wynika, że uzasadniającym względem, które mogło zostać powołane przez państwo członkowskie, musi towarzyszyć analiza przydatności i proporcjonalności zastosowanego przez to państwo środka ograniczającego. W niniejszej sprawie Królestwo Hiszpanii nie przedstawiło żadnej informacji mogącej uzasadnić sporne zwolnienie.

15 Komisja stwierdza ponadto, że zastosowanie środka w postaci zwolnienia podatkowego nie jest środkiem najlepiej dostosowanym do osiągnięcia celu realizowanego przez Królestwo Hiszpanii, którym jest zniechęcanie do gier losowych, gdyż zwolnienie to raczej zachęca obywateli do udziału w tych grach.

16 Co się tyczy celów w postaci zapobiegania praniu brudnych pieniędzy i walki z oszustwami podatkowymi, Komisja twierdzi, że nie rozumie, w jaki sposób rozpatrywane w niniejszej sprawie zwolnienie podatkowe mogłoby przyczynić się – jak twierdzi Królestwo Hiszpanii – do ich realizacji. Komisja twierdzi natomiast, że walka z tymi praktykami może, w odpowiednim przypadku, uzasadniać uchYLENIE rzeczonyj zwolnienia, lecz w żadnym razie jego utrzymanie. Dodaje ona, że środki zapobiegania praniu brudnych pieniędzy gwarantują już znaczny poziom ochrony, wobec czego środki tego typu co rozpatrywane w niniejszej sprawie są nieprzydatne.

17 Co się tyczy potrzeby zagwarantowania ochrony konsumentów zgodnie z regulacjami ustalonymi w Hiszpanii, Komisja jest zdania, że nie można zasadnie twierdzić, iż ochrona ta jest zagrożona przez okoliczność, że omawiane loterie są organizowane przez jednostki mające siedziby w innych państwach członkowskich. Poza bowiem okoliczności, że działania te podlegają już uregulowaniu w każdym państwie członkowskim, istnieją już mechanizmy kontroli

mogące gwarantować i ochronę i zgodność z prawem wspólnotowym.

18 W każdym razie ustawa o podatku dochodowym ma charakter dyskryminacyjny, a przedstawione uzasadnienie nie może wobec tego zostać przyjęte.

19 Królestwo Hiszpanii kwestionuje istnienie uchybienia, podnosząc tytułem głównym, że rozważane zwolnienie podatkowe nie stanowi dyskryminacyjnego ograniczenia. Zwolnienie to, którego zakres stosowania jest podmiotowy, w zakresie w jakim jest ono ograniczone do pewnych publicznych jednostek państwowych i gminnych, Czerwonego Krzyża i krajowej organizacji hiszpańskich niewidomych, bezspornie prowadzi do różnicy w traktowaniu w odniesieniu do podmiotów, które nie są nim objęte. Jednakże ta różnica w traktowaniu nie jest ani dyskryminacyjna, ani sprzeczna z zasadą równości traktowania, gdyż jednostki nieobjęte rzeczonym zwolnieniem nie znajdują się w tej samej sytuacji co jednostki objęte jego zakresem stosowania.

20 Królestwo Hiszpanii wskazuje, że zakres stosowania omawianego zwolnienia nie rozciąga się na wszystkie loterie, gry i zakłady organizowane w Hiszpanii lub przez jednostki mające siedzibę w Hiszpanii. Zatem z zastrzeżeniem tego zwolnienia, wygrane rozprowadzane w ramach gier organizowanych przez rezydentów podlegają tym samym obciążeniom podatkowym co wygrane rozprowadzane w ramach gier organizowanych przez nierezydentów. W konsekwencji nie można stwierdzić, że rzeczony zwolnienie prowadzi lub może prowadzić do dyskryminacji organizatorów loterii, którzy nie mają siedziby w Hiszpanii. Nie ma żadnej dyskryminacji niebędących rezydentami jednostek, które mają cechy analogiczne do jednostek wymienionych w ustawie o podatku dochodowym, jako że ustawa ta definiuje zakres stosowania przedmiotowego zwolnienia w zależności od pewnych wskazanych cech, a nie przez odniesienie do narodowości czy siedziby danych jednostek.

21 Wbrew temu, co twierdzi Komisja, orzecznictwo wynikające z ww. wyroku Lindman nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ, odmiennie niż w przypadku ustawodawstwa fińskiego rozpatrywanego w sprawie, w której wydano tamten wyrok, ustawa o podatku dochodowym nakłada co do zasady podatek dochodowy na wygrane pochodzące z loterii, gier i zakładów, niezależnie od miejsca, w którym są organizowane i niezależnie od siedziby ich organizatora.

22 Tytułem subsydiarnym, Królestwo Hiszpanii podnosi, że nawet zakładając, iż sporne zwolnienie stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług, ograniczenie to jest w świetle szczególnego charakteru omawianej działalności uzasadnione względami porządku społecznego, zapobiegania praniu brudnych pieniędzy, walki z oszustwami podatkowymi oraz celami w zakresie obrony konsumentów.

23 Co się tyczy w pierwszej kolejności porządku socjalnego, Królestwo Hiszpanii uważa, że w zakresie w jakim rozpatrywane w niniejszej sprawie przepisy są analogiczne do przepisów rozpatrywanych przez Trybunał w sprawach, w których wydano wyroki: z dnia 24 marca 1994 r. w sprawie C-275/92 Schindler, Rec. s. I-1039; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-124/97 Läära, Rec. s. I-6067; a także z dnia 21 października 1999 r. w sprawie C-67/98 Zenatti, Rec. s. I-7289, rozumowanie przyjęte przez Trybunał w tamtych sprawach ma zastosowanie w niniejszej sprawie.

24 W szczególności z wyroków tych wynika, że państwa członkowskie dysponują szerokim marginesem swobodnego uznania w dziedzinie loterii i innych gier losowych w celu ochrony konsumentów i porządku społecznego.

25 Jednakże to właśnie w tym kontekście sporne zwolnienie zostało ustanowione, po

pierwsze, w celu zniechęcania do gier w ogólności poprzez wprowadzenie zasady objęcia podatkiem tego typu wygranych, a po drugie, w celu przyznania preferencyjnego traktowania wygranych pochodzących z loterii i gier organizowanych przez jednostki publiczne z powodu finansowania infrastruktury w celach użyteczności publicznej.

26 Co się tyczy w drugiej kolejności zapobiegania praniu brudnych pieniędzy i walki z oszustwami podatkowymi, Królestwo Hiszpanii podnosi, że realizacja tych celów byłaby poważnie zagrożona, gdyby sporne zwolnienie należało stosować do wygranych pochodzących z gier organizowanych przez pewne podmioty publiczne lub jednostki opieki społecznej, które nie podlegają przepisom hiszpańskim, gdyż administracja podatkowa nie ma możliwości kontroli ich dochodów w sposób podobny do tego, jak czyni to obecnie.

27 Co się tyczy w trzeciej kolejności ochrony konsumentów, Królestwo Hiszpanii przypomina, że w Hiszpanii organizacja loterii, gier i zakładów jest działająca podlegająca przepisom, które przewidują ochronę praw i interesów graczy, zapewniając nieprzerwane stosowanie obowiązujących uregulowań. Rozszerzenie przedmiotowego zwolnienia na jednostki niepodlegające przepisom dotyczącym organizacji tych gier prowadziłoby do obniżenia poziomu ochrony konsumentów. Rzeczone zwolnienie jest zatem uzasadnione potrzebą zagwarantowania ochrony konsumentów, którą władze hiszpańskie uznają za właściwą, co stanowi względem szeroko uznany przez Trybunał w jego orzecznictwie.

Ocena Trybunału

W przedmiocie występowania nierówności traktowania opartego na narodowości

28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomimo iż podatki bezpośrednio należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 16; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 19; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. s. I-2651, pkt 19; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Lindman, pkt 18).

29 Co się tyczy przepisów traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług, mają one zastosowanie – jak Trybunał już orzekł w przedmiocie organizacji loterii – do działania polegającej na umożliwieniu użytkownikom uczestniczenia, za wynagrodzeniem, w grach pieniężnych (zob. ww. wyrok w sprawie Lindman, pkt 19). Ponadto ze swobodnego świadczenia usług korzysta zarówno usługodawca, jak i usługobiorca (zob. wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 51).

30 Ponadto Trybunał kilkakrotnie orzeka, że choć państwo członkowskie ma prawo zastrzec przyznanie korzyści podatkowych organizacjom realizującym niektóre z jego celów pożytku publicznego, jednak państwo członkowskie nie może zastrzec przywileju tych korzyści tylko dla organizacji mających siedzibę na jego terytorium, których działanie może zatem zwolnić je z niektórych jego zobowiązań (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 44).

31 W szczególności gdy organizacja pożytku publicznego uznana za taką w jednym państwie członkowskim spełnia przesłanki ustanowione w tym celu przez ustawodawstwo drugiego państwa członkowskiego i ma na celu promocję identycznych interesów wspólnoty, tak że może być uznana za organizację pożytku publicznego w tym ostatnim państwie członkowskim, organy tego państwa członkowskiego nie mogą odmówić tej organizacji prawa do równego traktowania z

tego tylko powodu, i? nie ma ona siedziby na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I?8203, pkt 40; z dnia 11 wrze?nia 2007 r. w sprawie C?76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I?6849, pkt 81; a tak?e ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 49).

32 Trybuna? stwierdzi?, ?e organizacja maj?ca siedzib? w jednym pa?stwie cz?onkowskim, która spe?nia warunki na?o?one w tym celu przez inne pa?stwo cz?onkowskie dla przyznania korzy?ci podatkowych, ze wzgl?du na przyznanie przez to ostatnie pa?stwo cz?onkowskie korzy?ci podatkowych maj?cych zach?ci? do danej dzia?alno?ci po?ytku publicznego, znajduje si? w sytuacji por?wnywalnej z sytuacj? organizacji uznanych za organizacje po?ytku publicznego, maj?cych siedzib? w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 50).

33 Nale?y stwierdzi? – jak rzecznik generalny wskaza? w pkt 66 swej opinii – ?e podmioty publiczne i jednostki wykonuj?ce dzia?alno?? o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, maj?ce siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? Kr?lestwo Hiszpanii i realizuj?ce te same cele co podmioty i jednostki wymienione w art. 7 lit. ñ) ustawy o podatku dochodowym znajduj? si? w sytuacji podobnej do tych ostatnich.

34 W tych okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e zwolnienie podatkowe wskazane w art. 7 lit. ñ) ustawy o podatku dochodowym, w zwi?zku z tym ?e prowadzi do korzystniejszego traktowania wygranych rozprowadzanych przez podmioty i jednostki wskazane w tym przepisie, stanowi ograniczenie dyskryminuj?ce swobod? ?wiadczenia us?ug przez podmioty publiczne i jednostki wykonuj?ce dzia?alno?? o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, maj?ce siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? Kr?lestwo Hiszpanii i realizuj?ce te same cele co podmioty i jednostki wymienione w tym przepisie.

35 Wniosek ten ma jednak?e zastosowanie wy??cznie do podmiotów i jednostek por?wnywalnych ze wskazanymi w tym przepisie i nie mo?e dotyczy?, wbrew temu, co podnosi Komisja, wszystkich organizatorów loterii, gier i zak?adów maj?cych siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Kr?lestwo Hiszpanii. Organizatorzy ci nie znajduj? si? bowiem w sytuacji por?wnywalnej z sytuacj? podmiotów i jednostek wymienionych w art. 7 lit. ñ) ustawy o podatku dochodowym. Wynika z tego, ?e skarga Komisji musi zosta? oddalona, w zakresie w jakim dotyczy organizatorów loterii i zak?adów, którzy maj? siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Hiszpania i nie s? obiektywnie por?wnywalni z organizatorami wymienionymi w tym przepisie.

W przedmiocie uzasadnienia dyskryminacji

36 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e o ile orzecznictwo Trybuna?u bezsprzecznie wskaza?o szereg nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego, takich jak wzgl?dy ochrony konsumentów, przeciwdzia?ania oszustwom i nak?anianiu obywateli do nadmiernych wydatków zwi?zanych z gr?, jak te? szereg ogólnych wzgl?dów zapobiegania zak?óceniom porz?dku spo?ecznego (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, pkt 56), które mo?na przywo?a? w celu uzasadnienia ograniczenia w swobodnym ?wiadczeniu us?ug, nie ma w?tpliwo?ci, ?e wzgl?dy te nie mog? zosta? podniesione celem uzasadnienia ogranicze? maj?cych zastosowanie w sposób dyskryminacyjny (zob. podobnie wyroki: z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C?55/94 Gebhard, Rec. s. I?4165, pkt 37; z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C?243/01 Gambelli i in., Rec. s. I?13031, pkt 65; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawach po??czonych C?338/04, C?359/04 i C?360/04 Placanica i in., Zb.Orz. s. I?1891, pkt 49; a tak?e ww. wyrok w sprawie Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, pkt 60).

37 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika równie?, ?e w zakresie w jakim ograniczenie takie jak w

niniejszej sprawie ma charakter dyskryminacyjny, jest ono zgodne z prawem wspólnotowym, wyjątkowo jeżeli jest objęte wyjątkowym przepisem derogującym, takim jak art. 46 WE, do którego odsyła art. 55 WE, tj. porządkiem publicznym, bezpieczeństwem publicznym lub zdrowiem publicznym (wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-388/01 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-721, pkt 19).

38 W konsekwencji rozpatrywane w niniejszej sprawie ograniczenie może zostać uzasadnione wyjątkowo pod warunkiem, że realizowane przez hiszpańskiego ustawodawcę cele należy do względów porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego w rozumieniu art. 46 ust. 1 WE oraz że jest zgodne z zasadą proporcjonalności. W tym zakresie należy przypomnieć, że ustawodawstwo krajowe jest właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeżeli jego osiągnięcie jest rzeczywistym przedmiotem troski tego ustawodawstwa w sposób spójny i systematyczny (wyrok z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 Hartlauer, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 55; a także ww. wyrok w sprawie Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, pkt 61).

39 Co się tyczy w pierwszej kolejności celu w postaci zapobiegania praniu brudnych pieniędzy i walki z oszustwami podatkowymi, nie ma potrzeby ustalania, czy cel ten jest objęty pojęciem porządku publicznego. W tym zakresie wystarczy stwierdzić, że jak wynika z orzecznictwa Trybunału, wadze państwa członkowskiego nie mogą zasadnie domniemywać, w sposób ogólny i bez rozróżnienia, że podmioty i jednostki mające siedzibę w innym państwie członkowskim oddają się działaniom przestępczym. Ponadto okoliczności wyłączenia w sposób ogólny z możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego tych podmiotów i jednostek jest nieproporcjonalna, gdyż wykracza poza to, co niezbędne do zwalczania przestępczości. Istnieje bowiem szereg środków służących kontroli ich działań i księgowości (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Gambelli i in., pkt 74; w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 61).

40 Co się tyczy w drugiej kolejności walki z uzależnieniem od gier, należy wskazać, że o ile nie można wykluczyć, że cel ten można uznać za objęty pojęciem ochrony zdrowia publicznego, to trzeba w niniejszej sprawie stwierdzić na wstępie, iż Królestwo Hiszpanii nie przedstawiło żadnych dowodów mogących wykazać, że w Hiszpanii uzależnienie to jest tak rozwinięte wśród ludności, iż może zostać uznane za stanowiące zagrożenie dla zdrowia publicznego.

41 Następnie – jak rzecznik generalny wskazał w pkt 85 swej opinii – zwolnienie wygranych z podatku może zachęcać konsumentów do udziału w objętych nim loteriach, grach i zakładach, i nie jest zatem właściwe dla zagwarantowania w sposób spójny realizacji deklarowanych celów.

42 Wreszcie w zakresie w jakim sporne zwolnienie nie uwzględnia typologii różnych gier, Królestwo Hiszpanii nie może zasadnie podnosić, że rzeczne zwolnienie ma na celu ukierunkowanie chęci do gry w stronę pewnych gier, których zasady przebiegu mają obniżyć możliwość uzależnienia.

43 Co się tyczy w trzeciej kolejności argumentu Królestwa Hiszpanii, w świetle którego dochody uzyskiwane przez podmioty i jednostki, których gry korzystają z rozpatrywanego zwolnienia, przyczyniają się do finansowania infrastruktury i projektów użyteczności publicznej, należy przypomnieć, że Trybunał już orzekł, iż choć nie jest bez znaczenia, że loterie i inne gry pieniężne mogą przyczyniać się w znaczny sposób do finansowania działań o celu niezarobkowym lub podejmowanej w interesie ogólnym, względem ten nie może jako taki zostać uznany za obiektywne uzasadnienie ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Schindler, pkt 60; w sprawie Zenatti, pkt 36). Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że przesłanki ekonomiczne również nie stanowią względów art. 46 WE, które mogłyby uzasadniać ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług zagwarantowanym traktatem (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko

Wzrostom, pkt 19, 22; a także w sprawie Gambelli i in., pkt 61).

44 Co się tyczy w czwartej kolejności ochrony konsumentów i ochrony porządku społecznego, należy uściślić, że wbrew temu, co twierdzi Królestwo Hiszpanii, rozumowanie Trybunału w ww. wyrokach w sprawach Schindler, Läärä i in. oraz Zenatti w zakresie ich uzasadnienia nie ma zastosowania do niniejszej sprawy.

45 W odróżnieniu bowiem od ograniczenia rozpatrywanego w sprawach, które doprowadziły do wydania rzeczonych wyroków, ograniczenie rozpatrywane w niniejszej sprawie nie jest stosowane bez rozróżnienia, lecz ma charakter dyskryminacyjny. W konsekwencji nie może ono zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak ochrona porządku społecznego czy ochrona konsumentów.

46 Należy dodać, jak rzecznik generalny wskazał w pkt 93 i 104 swej opinii, że sporne zwolnienie nie pozwala w każdym razie na realizację, po pierwsze celu ochrony porządku społecznego, jako że zachęca do udziału w loteriach i zakładach zamiast od tego odwozici, a po drugie celu ochrony konsumentów, wobec braku jakiegokolwiek bezpośredniego związku pomiędzy rzeczonym zwolnieniem a środkami administracyjnymi mającymi na celu ochronę interesów konsumentów.

47 Z powyższego wynika, że rozpatrywana w niniejszej sprawie dyskryminacja nie jest uzasadniona w rozumieniu art. 46 ust. 1 WE.

48 Ponieważ postanowienia art. 36 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co, zasadniczo identyczny, art. 49 WE, powyższe rozważania mają zastosowanie mutatis mutandis do tego przepisu.

49 W świetle powyższego należy stwierdzić, że utrzymuje w mocy przepisy podatkowe zwalniające z podatku wygrane pochodzące z uczestnictwa w loteriach, grach i zakładach organizowanych w Królestwie Hiszpanii przez pewne podmioty publiczne i jednostki mające siedzibę w tym państwie członkowskim i wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, podczas gdy zwolnienia tego nie przyznano w zakresie wygranych pochodzących z loterii, gier i zakładów organizowanych przez podmioty i jednostki mające siedziby w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego i wykonujące działalność tego samego rodzaju, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 WE oraz art. 36 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

50 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Jednakże zgodnie z art. 69 § 3 akapit pierwszy regulaminu w razie czystego tylko uwzględnienia żąda Trybunał może postanowić, że koszty zostaną podzielone albo że każda ze stron pokryje własne koszty. Ponieważ żądania Komisji i Królestwa Hiszpanii zostały uwzględnione tylko czysto, należy postanowić, że każda ze stron pokryje własne koszty.

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

1) **Utrzymuje w mocy przepisy podatkowe zwalniające z podatku wygrane pochodzące z uczestnictwa w loteriach, grach i zakładach organizowanych w Królestwie Hiszpanii przez pewne podmioty publiczne i jednostki mające siedzibę w tym państwie członkowskim i wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, podczas gdy zwolnienia tego nie przyznano w zakresie wygranych pochodzących z loterii, gier i zakładów organizowanych przez podmioty i jednostki mające siedziby w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru**

Gospodarczego i wykonuj?ce dzia?alno?? tego samego rodzaju, Królestwo Hiszpanii uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim na mocy art. 49 WE oraz art. 36 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

- 2) W pozosta?ym zakresie skarga zostaje oddalona.**
- 3) Komisja Wspólnot Europejskich i Królestwo Hiszpanii ponosz? w?asne koszty.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.