

Sprawa C-267/09

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Portugalskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 56 WE i art. 40 porozumienia EOG – Ograniczenia – Opodatkowanie bezpośrednio – Podatnicy niebędący rezydentami – Obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Uregulowanie krajowe nakładające na podatników obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego*

(art. 56 WE; dyrektywa Rady 77/799)

2. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Uregulowanie krajowe nakładające na podatników obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego*

(porozumienie EOG, art. 40; dyrektywy Rady: 77/799, 2008/55)

1. O ile gwarancja skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat, o tyle takie uzasadnienie może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji podatkowych, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej, co wywołuje jakiegokolwiek ogólne domniemanie oszustwa. Ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych. Tymczasem, dotycząc wszystkich podatników niebędących rezydentami, którzy uzyskują dochody związane z wymogiem złożenia deklaracji podatkowej, obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego powoduje, że na wszystkich kategoriach podatników z tego tylko powodu, i nie są oni rezydentami, istnieje domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego, które samo w sobie nie może uzasadniać naruszenia celów traktatu przez taki obowiązek.

Obowiązek taki stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału ustanowione w art. 56 WE które nie może być postrzegane jako uzasadnione, ponieważ wykracza ono poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia takiego celu, oraz z tego względu, i nie udowodniono, by mechanizmy wzajemnej pomocy, jakimi dysponuje każde państwo członkowskie na podstawie dyrektywy 77/799 dotyczącej wzajemnej pomocy w zakresie wadliwych państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, były niewystarczające dla osiągnięcia tego celu.

W konsekwencji uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 56 WE państwo członkowskie, które utrzymuje w mocy uregulowanie podatkowe, który nakłada na podatników

nieb?d?cych rezydentami obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w owym pa?stwie cz?onkowskim w?wczas gdy osi?gaj? oni przychody, z którymi ??czy si? wymóg z?o?enia deklaracji podatkowej.

(por. pkt 38, 42, 43, 53, 61; pkt 1 sentencji)

2. Skoro ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u pomi?dzy obywatelami pa?stw b?d?cych stronami Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) powinny by? oceniane z punktu widzenia art. 40 i za??cznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia maj? to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 56 WE. Jednak?e orzecznictwo dotycz?ce ogranicze? w wykonywaniu swobód przep?ywu w obr?bie Unii nie mo?e zosta? w ca?o?ci zastosowane do przep?ywu kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi, poniewa? te dwa rodzaje przep?ywów wpisuj? si? w ró?ne konteksty prawne.

Zatem chocia? obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego, jakiemu przepisy pa?stwa cz?onkowskiego poddaj? nierezydentów, stanowi ograniczenie nie maj?ce uzasadnienia w ?wietle art. 56 WE, to nie oznacza, ?e ograniczenia takiego nie mo?na uzasadni? na podstawie art. 40 porozumienia EOG.

W tym zakresie, ograniczaj?c si? w odpowiedzi na uwagi przedstawione przez rz?d hiszpa?ski w pi?mie interwencyjnym z?o?onym na poparcie ??da? Republiki Portugalskiej do stwierdzenia w sposób ogólny istnienia konwencji pomi?dzy Republik? Portugalsk? a nieb?d?cymi cz?onkami Unii pa?stwami nale??cymi do EOG, Komisja nie wykaza?a, ?e rzeczone konwencje rzeczywi?cie zawieraj? mechanizmy wymiany informacji wystarczaj?ce dla weryfikowania i kontrolowania deklaracji sk?adanych przez podatników b?d?cych rezydentami tych pa?stw W istocie poniewa? z jednej strony, ramy wspó?pracy pomi?dzy w?a?ciwymi organami pa?stw cz?onkowskich, ustanowione przez dyrektyw? 77/799, dotycz?c? wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich oraz dyrektyw? 2008/55 w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelno?ci dotycz?cych niektórych op?at, ce?, podatków i innych obci??e? nie istniej? pomi?dzy owymi w?adzami pa?stw cz?onkowskich oraz w?a?ciwymi organami pa?stwa trzeciego, gdy ostatnie z wymienionych pa?stw nie przyj??o ?adnego zobowi?zania do wzajemnej pomocy, za? z drugiej strony konwencje wi???ce dane pa?stwo cz?onkowskie z nieb?d?cymi cz?onkami Unii pa?stwami nale??cymi do EOG nie zawieraj? mechanizmów wymiany informacji wystarczaj?cych dla weryfikowania i kontrolowania deklaracji sk?adanych przez podatników b?d?cych rezydentami tych pa?stw, obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w zakresie, w jakim dotyczy on podatników b?d?cych rezydentami nieb?d?cych cz?onkami Unii pa?stw nale??cych do EOG, nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osi?gni?cia celu zmierzaj?cego do zagwarantowania skuteczno?ci kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania.

(por. pkt 51, 52, 54-57)

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 5 maja 2011 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członekowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 56 WE i art. 40 porozumienia EOG – Ograniczenia – Opodatkowanie bezpośrednio – Podatnicy niebędący rezydentami – Obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego

W sprawie C-267/09

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

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz G. Bragda Cruza, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez M. Muñoz Péroza, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenient,

TRYBUNA (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 130 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodeksu podatku dochodowego od osób fizycznych, zwanego dalej „CIRS”), który zobowiązuje podatników niebędących rezydentami do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 18 WE i 56 WE oraz odpowiednich artykułów Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne

Porozumienie EOG

2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Unii Europejskiej] lub państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)], jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

3 Załącznik XII do porozumienia EOG, zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału”, odsyła do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu) (Dz.U. L 178, s. 5). Na podstawie art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przepływ kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą zawartą w załączniku I do rzeczonyj dyrektywy.

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 130 CIRS ma następujące brzmienie:

„Przedstawiciele

1. Nierezydenci, którzy osiągną przychody opodatkowane [podatkiem dochodowym], podobnie jak rezydenci, którzy opuszczają terytorium kraju na okres przekraczający sześć miesięcy, są zobowiązani dla celów podatkowych wyznaczyć osobę fizyczną lub prawną mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Portugalii do reprezentowania ich przed główną dyrekcją ds. podatkowych i zagwarantowania wykonania przez nich obowiązków podatkowych.

2. Wyznaczenie, o którym mowa w ust. 1, następuje w deklaracji rozpoczęcia działalności lub deklaracji zmiany lub przyznania numeru rejestracji podatkowej, przy czym wyznaczenie to powinno wyraźnie zawierać zgodę przedstawiciela.

3. W przypadku niewykonania postanowień ust. 1, niezależnie od stosowanych w danym przypadku sankcji, nie dokonuje się powiadomień przewidzianych w niniejszym kodeksie, z zastrzeżeniem możliwości zwrócenia się przez podatników do właściwych służb w celu zasięgnięcia informacji w dotyczących ich sprawach”.

5 Decreto-Lei n° 463/79 (dekret z mocą ustawy nr 463/79) z dnia 30 listopada 1979 r. w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie stanowi w art. 2 i 3:

„Artykuł 2

1. W celu przyznania numeru identyfikacji podatkowej wszystkie osoby fizyczne uzyskujące przychody podlegające opodatkowaniu, nawet wówczas, gdy są one zwolnione z zapłaty tego podatku, mają obowiązek zarejestrowania się w jakimkolwiek urzędzie podatkowym lub centrum obsługi podatników poprzez złożenie prawidłowo wypełnionego formularza zgodnie ze wzorem nr 1, do którego w przypadku wyznaczenia przedstawiciela podatkowego przez podatnika niezbędnie rezydentem załącza się wzór nr 3 [...]”.

[...]

Artyku? 3

[...]

5. Je?eli chodzi o podatników nieb?d?cych rezydentami, którzy uzyskuj? na terytorium portugalskim jedynie przychody podlegaj?ce zrycza?towanemu opodatkowaniu u ?ród?a, rejestracja, o której mowa w art. 2 ust. 1, dokonywana jest przez przedstawicieli podatkowych poprzez z?o?enie formularza, którego wzór zostanie ustalony w rozporz?dzeniu ministra w?a?ciwego ds. finansów.

6 Ów wzór formularza zosta? ustalony w Despacho n° 21.305/2003 (rozporz?dzeniu nr 21 305/2003, *Diário da República* série II, nr 256, z dnia 5 listopada 2003 r., s. 16629), które stanowi, ?e dokument ten jest przeznaczony wy?zcznie do rejestracji w celu przyznania numeru identyfikacji podatkowej podmiotom nieb?d?cym rezydentami, które uzyskuj? na terytorium portugalskim jedynie przychody podlegaj?ce zrycza?towanemu opodatkowaniu u ?ród?a, oraz ?e nie dotyczy on podmiotów, które pomimo ?e nie s? rezydentami, maj? obowi?zek ustawowy uzyskania numeru identyfikacji podatkowej. Rozporz?dzenie to stanowi równie?, ?e rejestracja jest obowi?zkowo wymagana od podmiotów, które maj? obowi?zek zap?aty podatku u ?ród?a.

7 Okólnik Direcção?Geral dos Impostos (g?ównej dyrekcji ds. podatków) n.° 14/93 z dnia 31 maja 1993 r. w pkt 4 stanowi:

„Wyznaczenie przedstawiciela podatkowego nie jest obowi?zkowe, je?eli osoba nieb?d?ca rezydentem nie uzyskuje na terytorium portugalskim przychodów podlegaj?cych zrycza?towanemu opodatkowaniu u ?ród?a, o ile uzyskiwanie takich przychodów nie nak?ada na niego pomocniczych obowi?zków, które powinien wykona?”.

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

8 W dniu 18 lipca 2007 r. Komisja skierowa?a do Republiki Portugalskiej wezwanie do usuni?cia uchybie?, w którym stwierdzi?a, ?e zobowi?zanie nierezydentów do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zamieszka?ego lub maj?cego siedzib? w Portugalii mog?o by? niezgodne z prawem wspólnotowym i porozumieniem EOG. Komisja uzna?a bowiem, ?e sporne przepisy mog? by? dyskryminuj?ce i stanowi? naruszenie art. 18 WE i 56 WE, a tak?e odpowiednich artyku?ów porozumienia EOG.

9 Pismem z dnia 18 pa?dziernika 2007 r. Republika Portugalska zaprzeczy?a tym zarzutom.

10 W dniu 26 czerwca 2008 r. Komisja skierowa?a do Republiki Portugalskiej uzasadnion? opini?, wzywaj?c j? do podj?cia niezb?dnych kroków w celu dostosowania si? do tej opinii w terminie dwóch miesi?cy liczonych od daty jej otrzymania.

11 Pismem z dnia 11 lutego 2009 r. Republika Portugalska odpowiedzia?a na ow? uzasadnion? opini? podnosz?c, ?e postanowienia art. 130 CIRS nie by?y sprzeczne ze swobodami ustanowionymi w traktacie WE i porozumieniu EOG i ?e by?y one uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, w?ród których znajdowa? si? cel zmierzaj?cy do zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania.

12 Komisja nie b?d?c usatysfakcjonowan? takimi wyja?nieniami, postanowi?a wnie?? skarg? w niniejszej sprawie.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

13 Komisja podnosi, że art. 130 CIRS wprowadza powszechny obowiązek wyznaczania przedstawiciela podatkowego, który nakładany jest jednocześnie na nierezydentów uzyskujących przychody opodatkowane podatkiem dochodowym i na rezydentów, którzy opuszczają terytorium kraju na okres przekraczający sześć miesięcy. Ów powszechny i niedwuznaczny przepis – z jednej strony – nie zwalnia z tego obowiązku nierezydentów uzyskujących jedynie przychody podlegające zryczałtowanemu opodatkowaniu u źródła. Zdaniem Republiki Portugalskiej z przywołanych przez to państwo członkowskie przepisów wykonawczych, to znaczy ani z dekretu z mocy ustawy nr 463/79, ani z rozporządzenia nr 21.305/2003, nie można wywnioskować wyjątku, który obejmowałby tę kategorię nierezydentów. Taki wyjątek został przewidziany jedynie w zwykłym okólniku, który z uwagi na jego miejsce w hierarchii przepisów nie może mieć pierwszeństwa przed wyrażenymi postanowieniami art. 130 CIRS.

14 Z drugiej strony obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego przez nierezydentów uzyskujących w Portugalii przychody, z którymi związany jest wymóg złożenia deklaracji podatkowej, jest zdaniem Komisji sprzeczny ze swobodnym przepływem osób i kapitału, ponieważ jest on jednocześnie dyskryminujący i nieproporcjonalny do celu zmierzającego do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania. W rzeczywistości bowiem nie do tego, że owo utrudnienie swobodnego wyboru dokonywanego przez podatnika prowadziłoby w praktyce w większości wypadków do nakładania ciężaru podatkowego na nierezydentów, to ponadto przyjęty proceder byłby nadmierny z punktu widzenia zamierzonego celu, ponieważ mógłby on w każdym wypadku zostać osignięty bądź to poprzez odwołanie się do 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), bądź to poprzez odwołanie się do dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków bezpodatnych (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”).

15 Jeżeli chodzi o sytuację podatników będących rezydentami państw trzecich lub innych państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lecz niebędących członkami Unii, Komisja podkreśla po pierwsze, że same już konwencje zawarte przez Republikę Portugalską z Królestwem Norwegii i Republiką Islandii umożliwiają wymianę informacji w dziedzinie podatkowej, oraz po drugie, że sporne przepisy prawa mogą w świetle prawa Unii znaleźć zastosowanie tylko w przypadku, gdy podatnicy zamieszkują w państwie, które nie zawarło z Republiką Portugalską konwencji w dziedzinie unikania podwójnego opodatkowania przewidującej taką wymianę informacji.

16 Komisja podnosi również, że w niniejszej sprawie można się skutecznie powoływać na art. 18 WE oraz że artykuł ten nie czyni rozróżnienia pomiędzy zawodowo czynnymi obywatelami a obywatelami, którzy takimi nie są. Ponieważ obowiązek ustalony w art. 130 CIRS dotyczy nie tylko osób czynnych zawodowo, dyskryminuje on w związku z tym wszystkie osoby, które korzystają, chociażby tymczasowo, z ustanowionego w art. 18 WE prawa do swobodnego przemieszczania się na terytorium Wspólnoty.

17 Republika Portugalska kwestionuje dopuszczalność części argumentacji Komisji. Komisja bowiem w odpowiedzi na skargę przedstawiła w sposób nieprecyzyjny i niespójny zarzut dotyczący nierezydentów podlegających zryczałtowanemu podatkowi u źródła. Ponadto podnosi, że w tym samym piśmie, że art. 130 CIRS miałaby dyskryminować nie tylko

nierezydentów, ale wszystkie osoby, które skorzystały z prawa do swobodnego przemieszczania się, Komisja podniosła w trakcie postępowania nowy zarzut z naruszeniem przepisu art. 42 § 2 regulaminu Trybunału. Nie przedstawiła ona również w sposób spójny i zrozumiały swoich zarzutów w świetle porozumienia EOG, poprzez brak wskazania, do których artykułów tego porozumienia się odnosi, ponieważ porozumienie to nie zawiera żadnego postanowienia odpowiadającego art. 18 WE.

18 Co do istoty i odnoszący się w pierwszej kolejności do podatników niebędących rezydentami, którzy nie uzyskują w Portugalii przychodów podlegających zryczałtowanemu opodatkowaniu u źródła, Republika Portugalska twierdzi, że Komisja nie powinna być opierać się na brzmieniu samego tylko art. 130 CIRS przy ustalaniu zarzucanego jej uchybienia, bowiem przepis ten, w sposób w jaki jest on rzeczywiście interpretowany i stosowany, nie przewiduje dla tych podatników obowiązku wyznaczania przedstawiciela podatkowego.

19 Z uproszczonej procedury rejestracyjnej przewidzianej przez dekret z mocy ustawy nr 463–79 oraz przez rozporządzenie nr 21.305/2003, która jest stosowana do tych podatników, wynika bowiem, że wówczas gdy przedsiębiorcy, działając jako „przedstawiciele podatkowi”, dokonują sami zryczałtowanego opodatkowania u źródła i są za to odpowiedzialni, w braku jakiegokolwiek innego pomocniczego obowiązku nie mają żadnego obowiązku wyznaczania przedstawiciela podatkowego.

20 Po drugie, jeżeli chodzi o nierezydentów, którzy uzyskują w Portugalii podlegające opodatkowaniu przychody, z jakimi wiąże się wymóg złożenia deklaracji podatkowej, Republika Portugalska podnosi, że ponieważ art. 130 CIRS ma na celu zagwarantowanie rzeczywistego spełnienia formalności nałożonych na podatników znajdujących się poza terytorium portugalskim, przepis ten nie ma dyskryminującego charakteru, ponieważ ma on zastosowanie w tych samych okolicznościach do rezydentów i nierezydentów. Ponadto ponieważ przepisy krajowe nie przewidują, że mandat przedstawiciela ma charakter odpłatny, taki charakter jest obcy spornym przepisom podatkowym. Komisja nie może w związku z tym domniemywać istnienia ciążącego finansowego i uzasadnia tym samym zarzucanego Republice Portugalskiej uchybienia.

21 Republika Portugalska twierdzi również, że art. 130 CIRS – na warunkach przewidzianych w art. 58 ust. 1 WE – zmierza do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i do zwalczania unikania opodatkowania, które są nadrzędnymi względami interesu ogólnego uzasadniającymi ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Obowiązek reprezentowania nie wykracza zatem poza to, co jest konieczne w tym zakresie, a dyrektywa 77/799, na którą powołana się Komisja, nie odgrywa żadnej roli jeżeli chodzi o przestrzeganie przez podatnika tego obowiązku. Ponadto w stosunku do roli przedstawiciela podatkowego, który zobowiązany jest jedynie do wykonania pomocniczych obowiązków o charakterze formalnym, takich jak składanie deklaracji i odbiór powiadomień, Komisja nie może skutecznie powoływać się na dyrektywę 2008/55, która dotyczy poboru podatku i w żaden sposób nie dotyczy funkcji pełnionych przez tego przedstawiciela.

22 Republika Portugalska dodaje, że Komisja nie może również skutecznie powoływać się na art. 18 WE, który dotyczy jedynie osób, które nie są gospodarczo aktywne i których nie dotyczy art. 130 CIRS. Wreszcie jeżeli chodzi o państwa, które są stronami porozumienia EOG, to orzecznictwo dotyczące ograniczeń wykonywania swobód przepływu nie może zostać w całości transponowane, ponieważ w tym kontekście w żadnym razie nie istnieją ramy współpracy ustanowione przez dyrektywę 77/799.

23 W piśmie interwencyjnym Królestwo Hiszpanii wnosi o oddalenie skargi z tych samych powodów, co powody podniesione przez Republikę Portugalską, podkreślając jednocześnie okoliczności, że Komisja nie przedstawiła dowodu na zarzucane Republice Portugalskiej

uchybiecie w odniesieniu do nierezydentów, których przychody podlegaj? zrycza?towanemu opodatkowaniu u ?ród?a, które to uchybiecie, oparte na jej w?asnej interpretacji prawa krajowego, jest czysto teoretyczne.

24 Zdaniem Królestwa Hiszpanii w stosunku do pozosta?ych nierezydentów Komisja nie mo?e powo?ywa? si? na art. 18 WE, poniewa? nie udowodni?a ona, ?e sporny przepis krajowy ma zastosowanie do osób, które nie s? zawodowo czynne. Ponadto przepis ten nie jest ani dyskryminuj?cy, poniewa? sytuacja nierezydentów nie jest porównywalna z sytuacj? rezydentów, ani te? nieproporcjonalny do zamierzonego celu, który nie mo?e zosta? osi?gni?ty przez dyrektywy, na które powo?uje si? Komisja i które ponadto s? w toku zmian z powodu ich nieskuteczno?ci. Komisja nie przedstawi?a równie? ?adnego dowodu na sprzeczno?? z traktatami stosowania przepisów ustawy portugalskiej do przep?ywu kapita?ów z pa?stwami trzecimi. Wreszcie dyrektywy dotycz?ce pomocy i wspó?pracy nie maj? zastosowania w stosunkach z pa?stwami b?d?cymi stronami porozumienia EOG.

Ocena Trybuna?u

W przedmiocie dopuszczalno?ci

25 Z art. 38 § 1 lit. c) regulaminu post?powania, jak i z odnosz?cego si? do niego orzecznictwa wynika, ?e skarga wszczynaj?ca post?powanie musi wskazywa? przedmiot sporu oraz zawiera? zwi?z?e przedstawienie zarzutów, za? owo przedstawienie przedmiotu sporu i zarzutów musi by? wystarczaj?co zrozumia?e i precyzyjne, tak aby pozwala?o stronie pozwanej na przygotowanie obrony, a Trybuna?owi na dokonanie kontroli. Wynika z tego, ?e istotne okoliczno?ci faktyczne i prawne, na których opiera si? skarga, musz? wynika? w sposób spójny i zrozumia?y z tekstu samej skargi oraz ?e ??dania w niej zawarte powinny by? sformu?owane w sposób pozbawiony dwuznaczno?ci w celu unikni?cia orzekania przez Trybuna? ultra petita lub z pomini?ciem którego? zarzutu (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C?343/08 Komisja przeciwko Republice Czeskiej, Zb.Orz. s. I?275, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Przez niniejsz? skarg? Komisja zmierza, zgodnie z tre?ci? zawartych w niej ??da?, do stwierdzenia, ?e Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom ci??cym na niej na mocy art. 18 WE i 56 WE, a tak?e na mocy odpowiednich artyku?ów porozumienia EOG.

27 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi? po pierwsze, ?e z zarzutów i argumentów przedstawionych w skardze Komisji wyra?nie wynika, i? Komisja zarzuca Republice Portugalskiej utrzymanie w mocy przepisów prawa, które s? sprzeczne ze swobodami przep?ywu ustanowionymi przez przywo?ane przepisy traktatu WE i porozumienia EOG.

28 Po drugie, je?eli chodzi o argumenty dotycz?ce porozumienia EOG, to nale?y stwierdzi?, ?e prawd? jest, i? skarga zawiera pewne nie?cis?o?ci w tym zakresie, ograniczaj?c si?, po wskazaniu naruszenia art. 18 WE i 56 WE, do stwierdzenia naruszenia „odpowiednich artyku?ów” tego porozumienia. Prawd? jest jednak zarówno i to, ?e Komisja wyja?ni?a w replice, i? zamierza podnie?? naruszenie jedynie art. 40 rzeczono?ego porozumienia, jak te? ?e w ka?dym wypadku nale?y uzna?, tak jak to wynika z pkt 59 odpowiedzi na skarg? Republiki Portugalskiej, ?e oczywiste jest, i? pa?stwo to nie mog?o w rozs?dny sposób mie? jakichkolwiek w?tpliwo?ci co do tego, ?e zarzut Komisji dotycz?cy porozumienia EOG w rzeczywisto?ci dotyczy? art. 40 tego porozumienia. W tych okoliczno?ciach Republika Portugalska by?a w stanie w skuteczny sposób podnie?? w tym zakresie argumenty obrony.

29 Po trzeciej, pomimo ?e Republika Portugalska twierdzi, ?e argumenty przedstawione przez Komisj? w replice powoduj?, i? argumentacja tej instytucji jest niespójna i niejasna, to jednak ocena ta dotyczy zasadno?ci tej argumentacji i nie podwa?a dopuszczalno?ci skargi, poniewa?

przedstawione zarzuty są precyzyjne.

30 Wreszcie powołując się w replice na dyskryminujący charakter zaskarżonego przepisu również wobec rezydentów, którzy tymczasowo korzystają z prawa do swobodnego przemieszczania się, Komisja ogranicza się do odpowiedzi na argumentację przedstawioną w odpowiedzi na skargę przez Republikę Portugalską dotyczącą tego, iż obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego spoczywa tak na rezydentach, jak i na nierezydentach. Odpowiedź ta nie może w związku z tym być oceniana jako nowy zarzut Komisji.

31 Z powyższych rozważań wynika zatem, że skargę w niniejszej sprawie należy uznać za dopuszczalną.

W przedmiocie zarzucanego Republice Portugalskiej uchybienia

32 Należy zbadać, czy, tak jak twierdzi Komisja, art. 130 CIRS stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału ustanowionej w art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG, a także swobody przepływu osób ustanowionej w art. 18 WE.

– W przedmiocie uchybienia art. 56 ust. 1 WE

33 Wiadomo, że art. 130 CIRS przewiduje obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego zarówno przez nierezydentów uzyskujących przychody opodatkowane podatkiem dochodowym, jak i przez rezydentów, którzy opuszczają terytorium portugalskie na okres przekraczający sześć miesięcy. Jeżeli chodzi o to, czy taki przepis może regulować sytuacje objęte zakresem zastosowania art. 56 WE, to należy podnieść, że Republika Portugalska nie zaprzecza temu, iż obowiązek przewidziany w art. 130 CIRS ma zastosowanie w podniesionym przez Komisję przypadku przepływu kapitału związanego z inwestycjami w nieruchomości.

34 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepływy kapitału obejmują czynności, poprzez które nierezydenci dokonują inwestycji w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego, jak wynika z nomenklatury przepływów kapitału znajdującej się w załączniku I do dyrektywy 88/361, która zachowuje walor instrukcyjny dla zdefiniowania pojęcia przepływu kapitału (zob. wyroki: z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 23; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 59).

35 Ponieważ art. 130 CIRS objęty jest zakresem zastosowania zarówno art. 56 ust. 1 WE, który zakazuje w ogólny sposób ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, jak i art. 40 porozumienia EOG, który zawiera identyczne ograniczenie dotyczące stosunków pomiędzy państwami będącymi stronami rzeczonożego porozumienia, niezależnie czy są one członkami Unii czy też EFTA (w odniesieniu do tego ostatniego artykułu zob. wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 21).

36 W związku z tym należy zbadać, czy obowiązek przewidziany w art. 130 CIRS stanowi ograniczenie przepływu kapitału.

37 W tym zakresie nie można zaprzeczyć, że poprzez zobowiązanie danych podatników do wyznaczenia przedstawiciela podatkowego art. 130 CIRS wymaga od nich podjęcia działań, a także w praktyce ponoszenia kosztów wynagrodzenia tego przedstawiciela. Takie wymogi powodują dla podatników niedogodności, która może zniechęcić ich do inwestowania kapitału w Portugalii, a w szczególności do dokonywania tam inwestycji w nieruchomości. Z powyższego wynika, że obowiązek ten należy postrzegać jako ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zasadniczo zakazane przez art. 56 ust. 1 WE i art. 40 porozumienia EOG.

38 Niemniej jednak podnoszą, że cel zamierzony przez obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zmierza do zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych, Republika Portugalska powołuje się w ten sposób, czego nie kwestionuje Komisja, na nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 81; wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55; a także z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 X i Passenheim-van Schoot, Zb.Orz. s. I-5093, pkt 45).

39 Zdaniem Komisji wymóg przewidziany przez sporne przepisy krajowe jest jednak nieproporcjonalny do zamierzonych celów, ponieważ mechanizmy oferowane zarówno przez dyrektywę 2008/55, jak i przez dyrektywę 77/799 wystarczają do osiągnięcia tego celu.

40 Jeżeli chodzi o dyrektywę 77/799, to należy przypomnieć, że zgodnie z art. 1 ust. 1, 3 i 4 tej dyrektywy właściwe organy państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić prawidłowe ustalenie miary innych podatków dochodowych. Zgodnie z art. 2 tej dyrektywy owa wymiana informacji następuje na wniosek właściwego organu danego państwa członkowskiego. Tak jak to wynika z art. 3 rzeczony dyrektywy, właściwe organy państw członkowskich bez uprzedniego wniosku regularnie wymieniają informacje w odniesieniu do określonych kategorii spraw przewidzianych przez dyrektywę, a nawet, zgodnie z jej art. 4, wymieniają te informacje z urzędu. Wreszcie zgodnie z art. 11 dyrektywy 77/799 jej przepisy nie stoją na przeszkodzie realizacji dalszych obowiązków, które służą wymianie informacji, a które mogłyby wynikać z innych aktów prawnych (ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 39, 40, 42).

41 Republika Portugalska podnosi jednak, że może zwrócić się z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawie art. 2 dyrektywy 77/799 tylko wtedy, gdy wcześniej dysponuje wystarczającymi informacjami, co oznaczałoby w żadnym razie konieczność posiadania przedstawiciela podatkowego zamieszkałego na terytorium portugalskim, od którego organ podatkowy mógłby bezpośrednio i osobiście wymagać wykonania wszystkich właściwych obowiązków deklaracyjnych na rachunek podatnika niebędącego rezydentem.

42 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji podatkowych, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej, co wywołuje jakiegokolwiek ogólne domniemanie oszustwa. Tym samym ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych (zob. ww. wyrok w sprawie ELISA, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Tymczasem, dotyczący w szczególności wszystkich podatników niebędących rezydentami, którzy uzyskują dochody związane z wymogiem złożenia deklaracji podatkowej, obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego powoduje, że na wszystkich kategoriach podatników z tego tylko powodu, i nie są oni rezydentami, ciży domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego, które samo w sobie nie może uzasadniać naruszenia celów traktatu przez taki obowiązek.

44 Ponadto nie wydaje się, aby w sytuacji, gdy zdarzenia podatkowe zostały zatajone przed organami podatkowymi państwa czonkowskiego i organy te nie dysponują żadnym poszlak pozwalającym im na wszczęcie dochodzenia, obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego prowadzi sam w sobie do ujawnienia takich poszlak i znosi rzekomo nieskuteczność mechanizmów wymiany informacji wynikających z dyrektywy 77/799.

45 W ten sposób nie wykazano, że w przypadku gdy podatnik niebędący rezydentem portugalskim uchybi obowiązkom deklaracyjnym i gdy okaże się, że należny podatek nie został pobrany, mechanizmy wzajemnej pomocy pomiędzy wpańciami organami podatkowymi państw czonkowskich, na które powołuje się Komisja i które zostały przewidziane w dziedzinie podatków bezpośrednich przez dyrektywę 77/799, nie są wystarczające dla skutecznego odzyskania tych podatków. W związku z tym nie ma potrzeby badania, czy jest podobnie w przypadku mechanizmów przewidzianych w dziedzinie odzyskania tych podatków przez dyrektywę 2008/55, nawet jeżeli by przyjąć, że miała ona zastosowanie *ratione temporis* w niniejszej sprawie.

46 Z powyższego wynika, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych, a tym samym że Komisja w sposób zasadny twierdzi, iż rzeczoną obowiązek stanowi dla podatników niebędących rezydentami, którzy osiągają przychody wymagające złożenia deklaracji podatkowej, nieuzasadnione ograniczenie swobody przepływu kapitału ustanowionej w art. 56 WE.

47 Ponadto obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego nie stanowi wpańciew bąd koniecznej odpowiedzi na „praktyczny problem” dotyczący zdaniem Republiki Portugalskiej utrzymywania bezpośrednich stosunków z podatnikami niebędącymi rezydentami z powodu fizycznej odległości dzielącej ich od danych podmiotów administracyjnych, ponieważ odległość ta stanowi przeszkodę dla prawidłowego funkcjonowania rzeczonych podmiotów. W rzeczywistości bowiem z uwagi na nowoczesne środki komunikacji możliwe byłoby zobowiązanie podatników niebędących rezydentami do podania do wiadomości portugalskich organów podatkowych adresu w państwie czonkowskim innym niż Republika Portugalska dla wszystkich powiadomień dokonywanych przez te organy podatkowe. Tak jak to podnosi Komisja, w przypadku gdy istotna jest fizyczna obecność podatnika, wystarczyłoby raczej pozostawienie mu możliwości wyboru wyznaczenia przedstawiciela podatkowego niż nakładanie powszechnego obowiązku wyznaczenia takiego przedstawiciela.

48 Należy z kolei stwierdzić, tak jak to podnosi Republika Portugalska, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego przewidziany w art. 130 CIRS w celu, jak wyjaśnia ten artykuł, reprezentowania nierezydenta przed główną dyrekcją ds. podatkowych i czuwania nad wykonaniem przez niego obowiązków podatkowych, nie istnieje w przypadku podatników podlegających tylko zryczaśowanemu opodatkowaniu u ródła, w stosunku do których nie ma potrzeby składania deklaracji podatkowych.

49 Wiadomo bowiem, że na podstawie postanowień art. 3 ust. 5 dekretu z mocy ustawy nr 463/79 i rozporządzenia nr 21.305/2003 przedstawiciele podatkowi, którzy są podmiotami dokonującymi poboru i zapłaty podatku należnego od dochodów podlegających takiemu opodatkowaniu, uiszczają go w imieniu i na rachunek podatnika. Z tego tytułu oni sami są zobowiązani do dokonania rejestracji przed organem administracji podatkowej i w ten sposób reprezentują tych podatników przed tym organem i dokonują w związku z tym za nich wszystkich formalności deklaracyjnych dotyczących tych dochodów. W związku z tym Komisja nie może skutecznie podnosić, że taki przepis wynika w rzeczywistości jedynie z okólnika nr 14/93, który ze względu na jego status prawny nie pozwala spornym podatnikom na wyraźne ustalenie

ich sytuacji względem obowiązku przewidzianego w art. 130 CIRS. W tych okolicznościach uchybienie zobowiązaniom w świetle art. 56 WE stwierdzone w pkt 46 niniejszego wyroku nie może zostać uznane za wykazane w stosunku do tych nierezydentów, którzy uzyskują wyjątkowo przychody podlegające zryczaśowanemu opodatkowaniu u źródła.

– W przedmiocie naruszenia art. 40 porozumienia EOG

50 Jednym z podstawowych celów porozumienia EOG jest realizacja w jak najlepszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG tak, aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Unii został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykadni w sposób możliwie jednolity na całym EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatowymi, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (wyroki: z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 *Ospelt i Schlössle Weissenberg*, Rec. s. I-9743, pkt 29; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-540/07 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 65).

51 Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 56 WE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 66).

52 W konsekwencji i ze względów przedstawionych w trakcie oceny skargi Komisji w świetle art. 56 ust. 1 WE należy stwierdzić, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego, jakiemu przepisy portugalskie poddają nierezydentów, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 40 porozumienia EOG.

53 Niemniej jednak należy stwierdzić, jak to wynika z pkt 43–46 niniejszego wyroku, że ograniczenie to nie może być postrzegane jako uzasadnione z punktu widzenia art. 56 WE przez nadrzędny względ interesu ogólnego zmierzający do zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania, ponieważ wykracza ono poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia takiego celu, oraz z tego względu, iż nie udowodniono, by mechanizmy wzajemnej pomocy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, jakimi dysponuje Republika Portugalska na podstawie dyrektywy 77/799, były niewystarczające dla osiągnięcia tego celu.

54 Jednakże, jak orzekł już Trybunał, orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie A, pkt 60; w sprawie *Komisja przeciwko Włochom*, pkt 69).

55 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich ustanowione przez dyrektywę 77/799 oraz dyrektywę 2008/55, w zakresie w jakim ostatnia z tych dyrektyw mogłaby być właściwa w niniejszej sprawie, nie istnieją pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy ostatnie z wymienionych państw nie przyjęło żadnego zobowiązania do wzajemnej pomocy.

56 W tym zakresie, ograniczając się w odpowiedzi na uwagi przedstawione przez rząd hiszpański w piśmie interwencyjnym złożonym na poparcie rządu Republiki Portugalskiej do

stwierdzenia w sposób ogólny istnienia konwencji pomiędzy Republiką Portugalską a niebędącymi członkami Unii państwami należącymi do EOG, Komisja nie wykazała, że rzucone konwencje rzeczywiście zawierają mechanizmy wymiany informacji wystarczające dla weryfikowania i kontrolowania deklaracji składanych przez podatników będących rezydentami tych państw.

57 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w zakresie, w jakim dotyczy on podatników będących rezydentami niebędących członkami Unii państw należących do EOG, nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu zmierzającego do zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania.

58 W związku z tym skargę należy oddalić w części dotyczącej naruszenia przez Republikę Portugalską obowiązków ciążących na niej na mocy art. 40 porozumienia EOG.

– W przedmiocie naruszenia art. 18 WE

59 Komisja wnosi ponadto do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom wynikającym z art. 18 WE.

60 Ponieważ postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się stosowaniu spornych przepisów, nie ma konieczności odrębnego badania tych przepisów w świetle art. 18 WE dotyczącego swobodnego przepływu osób (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 45).

61 Z ogółu powyższych rozważań wynika, iż należy stwierdzić, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 130 CIRS, który nakłada na podatników niebędących rezydentami obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w Portugalii, wówczas gdy osiągają oni przychody, z którymi wiąże się wymóg złożenia deklaracji podatkowej, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 WE.

W przedmiocie kosztów

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

63 W niniejszej sprawie należy mieć na uwadze, że zarzuty Komisji dotyczące, po pierwsze, wymogów wynikających z art. 56 WE w zakresie dotyczącym podatników uzyskujących jedynie przychody podlegające zryczaśowanemu podatkowi u źródła, oraz po drugie, wymogów wynikających z porozumienia EOG nie zostały uwzględnione.

64 Należy zatem obciążyć Republikę Portugalską trzema czwartymi wszystkich kosztów postępowania. Komisja zostaje obciążona pozostałą jedną czwartą kosztów.

65 Zgodnie z art. 64 § 4 akapit pierwszy tego regulaminu państwo członkowskie, które wstąpiło do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywa swoje własne koszty. W związku z tym Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty postępowania.

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

1) **Poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 130 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodeksu podatku dochodowego od osób fizycznych), który nakłada na podatników niebędących rezydentami obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w Portugalii, wówczas gdy osiągają oni przychody, z którymi**

czy si? wymóg z?o?enia deklaracji podatkowej, Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na mocy art. 56 WE.

- 2) W pozosta?ym zakresie skarga zostaje oddalona.**
- 3) Republika Portugalska zostaje obci??ona trzema czwartymi wszystkich kosztów post?powania. Komisja Europejska zostaje obci??ona pozosta?? jedn? czwart? kosztów.**
- 4) Królestwo Hiszpanii pokrywa w?asne koszty.**

Podpisy

* J?zyk post?powania: portugalski.