Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 19 listopada 2020 r.[1]

Sprawa C-388/19

MK
przeciwko
Autoridade Tributária e Aduaneira

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (sąd arbitrażowy ds. podatkowych) (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Artykuły 63 i 65 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Stosowane kryterium – Zasada niedyskryminacji – Przepisy podatkowe – Opodatkowanie zysków kapitałowych z nieruchomości – Rezydenci i osoby niebędące rezydentami – Porównywalność sytuacji – Wyższe obciążenie podatkowe dla osób niebędących rezydentami – Pojęcie „równego traktowania" – Możliwość wybrania przez osoby niebędące rezydentami systemu mającego zastosowanie wobec rezydentów

I. Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który dotyczy wykładni art. 18, 63, 64 i 65 TFUE, wpisuje się w ramy sporu podatkowego między skarżącym, MK, a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia). Dotyczy on decyzji o wymiarze podatku wydanej przez organ podatkowy z tytułu dochodów strony skarżącej za rok podatkowy 2017. Odesłanie to ponownie porusza zagadnienie, co stanowi formę dyskryminacji podatkowej pomiędzy rezydentami a osobami niebędącymi rezydentami.

2. MK jest rezydentem Francji. Sformułowane obecnie przez niego roszczenie polega w istocie na tym, że podatek od zysków kapitałowych z tytułu zbycia składnika majątkowego położonego w Portugalii został na niego nałożony według wyższej stawki z tego względu, że jest on osobą niebędącą rezydentem w tym państwie. Niniejsza sprawa dotyczy zatem kwestii, czy w celu ustalenia istnienia dyskryminacji – a co za tym idzie – ograniczenia swobodnego przepływu kapitału – konieczne jest dokonanie całościowej oceny wszystkich konsekwencji wynikających ze stosowania szczególnego systemu opodatkowania. Innymi słowy, czy w tym celu należy porównać wszystkie opcje podatkowe dostępne dla osób mających miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim z tymi, które są dostępne dla rezydentów państwa członkowskiego opodatkowania, czy też raczej porównania tego należy dokonać w ramach każdej z tych opcji rozpatrywanych odrębnie?

3. Przed przystąpieniem do analizy tych pytań należy przedstawić właściwe przepisy zarówno prawa krajowego, jak i prawa Unii.

1 Język oryginału: angielski.

II. Ramy prawne

4. Artykuł 10 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej „CIRS") określa pojęcie zysków kapitałowych:

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

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

5. Artykuł 15 ust. 1 i 2 CIRS, zatytułowany „Zakres zastosowania", stanowi:

„1. Osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii podlegają opodatkowaniu od całości dochodów, w tym dochodów osiąganych za granicą.

2. Osoby niemające miejsca zamieszkania na terytorium Portugalii podlegają opodatkowaniu tylko od dochodów osiągniętych na terytorium Portugalii".

6. Dla potrzeb art. 18 ust. 1 lit. h) CIRS za dochody osiągane na terytorium Portugalii uważa się:

„h) dochody z położonych na nim nieruchomości, w tym zyski kapitałowe z przeniesienia własności takich nieruchomości".

7. Artykuł 43 CIRS, zatytułowany „Zyski kapitałowe", w brzmieniu wynikającym z ustawy nr 42/2016 z dnia 28 grudnia 2016 r. (ustawy OE/2013), stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Wartość dochodów zaklasyfikowanych jako zyski kapitałowe odpowiada saldu wynikającemu z potrącenia osiągniętych zysków kapitałowych ze stratami poniesionymi w tym samym roku, obliczonymi zgodnie z postanowieniami kolejnych artykułów.

2. Saldo, o którym mowa w poprzednim ustępie, dotyczące przeniesień dokonanych przez rezydentów, przewidzianych w art. 10 ust. 1 lit. a), c) i d), zarówno dodatnie, jak i ujemne, uwzględnia się jedynie w wysokości 50% jego wartości".

8. Artykuł 68 ust. 1 CIRS określa progresywną skalę przedziałów podatkowych. W 2017 r. stawki opodatkowania przedstawiały się następująco [2]:

2 Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający wynika, że pojęcie „stawki średniej" (kolumna B poniższej tabeli) odnosi się do kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu odpowiadającej górnemu limitowi każdego przedziału podatkowego. Ewentualny dochód podlegający opodatkowaniu powyżej tego limitu zostanie opodatkowany na podstawie „stawki zwykłej" (kolumna A tabeli) kolejnego przedziału podatkowego.

Dochód podlegający opodatkowaniu (w EUR)	Stawki (procent)	
	Zwykła (A)	Średnia (B)
do 7091	14,50	14,500
powyżej 7091, aż do 20 261	28,50	23,600
powyżej 20 261, aż do 40 522	37	30,300
powyżej 40 522, aż do 80 640	45	37,613
powyżej 80 640	48,00	–

9. Zgodnie z art. 68a wobec podlegającego opodatkowaniu dochodu w wysokości od 80 000 EUR do 250 000 EUR obowiązywał dodatkowy podatek solidarnościowy w wysokości 2,5%; powyżej tej kwoty stawka podatku solidarnościowego wynosiła 5%.

10. W brzmieniu mającym zastosowanie do stanu faktycznego rozpatrywanego w postępowaniu głównym art. 72 CIRS stanowił:

„1. Autonomiczną stawką 28% opodatkowane są:

a) Zyski kapitałowe, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. a) i d), uzyskane przez osoby niebędące rezydentami na terytorium Portugalii, niewygenerowane przez stały zakład położony na tym terytorium;

[…]

9. Rezydenci innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, pod warunkiem że w tym ostatnim przypadku istnieje wymiana informacji w sprawach podatkowych, mogą, w odniesieniu do dochodów, o których mowa w ust. 1 lit. a) i b) oraz ust. 2, wybrać opodatkowanie tych dochodów według stawki podatkowej, która zgodnie z tabelą przewidzianą w art. 68 ust. 1 miałaby zastosowanie, gdyby owe dochody zostały osiągnięte przez rezydentów na terytorium Portugalii.

10. W celu określenia stawki, o której mowa w poprzednim ustępie, uwzględnia się wszystkie dochody, w tym dochody uzyskane poza wspomnianym terytorium, na takich samych warunkach, jakie mają zastosowanie do rezydentów.

[…]”.

III. Stan faktyczny w postępowaniu głównym oraz pytanie prejudycjalne

11. W dniu 31 maja 2018 r. MK złożył w portugalskim organie podatkowym deklarację podatkową za rok podatkowy 2017 na formularzu 3 IRS (podatek dochodowy od osób fizycznych). W deklaracji tej MK podał, oprócz określonego dochodu z nieruchomości, wartość zysku kapitałowego osiągniętego z tytułu odsprzedaży budynku położonego w Portugalii. Na przedniej stronie właściwej deklaracji podatkowej, w tabeli 8B, skarżący zaznaczył pole 4 (dla osób niebędących rezydentami), pole 6 (dla

osób mających rezydencję w państwie Unii) oraz pole 7 (wybierając opodatkowanie w ramach systemu podatkowego mającego zastosowanie wobec osób niebędących rezydentami), nie zaznaczył zaś możliwości przewidzianej w polu 9 (opodatkowanie według stawek ogólnych przewidzianych w art. 68 CIRS) ani w polu 10 (opodatkowanie według przepisów mających zastosowanie wobec rezydentów).

12. W dniu 5 lipca 2018 r. organ podatkowy dokonał określenia wysokości podatku na kwotę 24 654,22 EUR poprzez zastosowanie do 100% osiągniętych zysków kapitałowych z nieruchomości stawki szczególnej opodatkowania wynoszącej 28%. W konsekwencji organ nie zastosował zmniejszenia o 50% podstawy opodatkowania zysków kapitałowych mającej zastosowanie w przypadku podatników będących rezydentami.

13. W dniu 30 listopada 2018 r. skarżący zaskarżył wspomnianą decyzję określającą wysokość przed sądem krajowym, twierdząc, że jest ona oparta na przepisach rangi ustawowej stanowiących dyskryminację wobec obywateli innych państw członkowskich Unii, którzy nie posiadają statusu rezydentów podatkowych w Portugalii. W konsekwencji MK podnosi, że przepisy te stanowią ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu w art. 63 ust. 1 TFUE.

14. W tym względzie sąd krajowy wskazał, iż w wyroku z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) Trybunał orzekł, że portugalskie przepisy podatkowe, w brzmieniu mającym zastosowanie do roku podatkowego 2003, stanowiły ograniczenie w przepływie kapitału, zakazane przez art. 63 TFUE. W konsekwencji sąd ten zastanawia się, czy zmiany wprowadzone później we wspomnianych przepisach faktycznie kładą kres ograniczeniu w przepływie kapitału, które zostało stwierdzone przez Trybunał w tamtej sprawie.

15. W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia [art. 18, 63, 64 i 65 TFUE] rozpatrywane łącznie należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takim jak przepis będący przedmiotem niniejszej sprawy [który został zmieniony] [w celu umożliwienia], by zyski kapitałowe wynikające ze sprzedaży nieruchomości położonych w państwie członkowskim (w Portugalii) przez rezydenta innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (Francji) nie podlegały na podstawie wyboru obciążeniu podatkowemu wyższemu niż obciążenie podatkowe, które miałoby zastosowanie w transakcjach tego samego rodzaju do zysków kapitałowych uzyskanych przez rezydenta państwa, w którym znajdują się nieruchomości?”.

IV. Analiza

16. Ponieważ pytanie przedstawione przez sąd odsyłający dotyczy kilku postanowień traktatu, należy najpierw ustalić, które z tych postanowień są faktycznie właściwe.

A. Ustalenie właściwych postanowień traktatu

17. W swoim pytaniu sąd odsyłający powołuje się na art. 18, 63, 64 i 65 TFUE. Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

18. Zgodnie z art. 64 ust. 1 TFUE jego art. 63 nie narusza ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości.

19. Z kolei art. 65 ust. 1 i 3 TFUE stanowi w szczególności, że art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Powyższe z kolei samo podlega zastrzeżeniu, że przepisy takie nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 TFUE.

20. W tym kontekście należy zauważyć, że pomimo iż TFUE nie definiuje pojęcia „przepływu kapitału", z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż dyrektywa Rady 88/361/EWG w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. 1988, L 178, s. 5), wespół z załączoną do niej nomenklaturą i definicją pojęć (explanatory note) ma w tym względzie walor orientacyjny[3]. Zgodnie z tą definicją pojęć transgraniczne przepływy kapitału obejmują w szczególności „zakup budynków i gruntów oraz wznoszenie budowli przez osoby prywatne w celu osiągania zysku albo na użytek własny". W konsekwencji wszelkie przepisy krajowe związane z nabyciem przez osoby fizyczne niebędące rezydentami budynku położonego w państwie członkowskim, nawet jeśli nie jest on nabywany w celach inwestycyjnych, należy uważać za wchodzące w zakres stosowania art. 63–65 TFUE[4].

21. Zastosowanie swobód przepływu związanych z rynkiem wewnętrznym uzależnione jest od łącznego spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, sytuacja będąca przedmiotem postępowania głównego nie może ograniczać się wyłącznie do jednego państwa członkowskiego[5]. Po drugie, dziedzina wchodząca w zakres uregulowania krajowego, którego zgodność z prawem Unii została zakwestionowana, nie może być jeszcze w pełni zharmonizowana[6]. Jednakże w niniejszej sprawie nie ma żadnych wątpliwości, że te dwie przesłanki zostały spełnione, a w konsekwencji art. 63–65 TFUE mają zastosowanie.

22. W związku z tym, że przepisy te wdrażają zasadę niedyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału, nie ma potrzeby badania sytuacji rozpatrywanej przez sąd krajowy w odesłaniu prejudycjalnym w świetle art. 18 TFUE. Artykuł ten, który ustanawia ogólny zakaz wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może być stosowany samodzielnie wyłącznie w podlegających prawu Unii sytuacjach, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych postanowień o zakazie dyskryminacji[7].

23. W konsekwencji krajowe przepisy podatkowe, które są przedmiotem wniosku sądu krajowego, należy badać wyłącznie w świetle zasady swobodnego przepływu kapitału.

B. W przedmiocie zakresu kontroli, jaka powinna zostać przeprowadzona

24. Na wstępie należy zauważyć, że przedstawione pytanie nie dotyczy wyłącznie sytuacji skarżącego, lecz bardziej ogólnie zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, tak jak zostało to opisane przez sąd odsyłający. Ponieważ pytania będące przedmiotem odesłania do Trybunału korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy[8], uważam, że należy zbadać sporny system

3 Zobacz podobnie wyrok z dnia 23 lutego 2006 r., Van Hilten–van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 39).

4 Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 marca 1999 r., Trummer i Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, pkt 24).

5 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 47).

6 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 16 października 2014 r., Komisja/Niemcy (C-100/13, niepublikowany, EU:C:2014:2293, pkt 62); z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus (C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, pkt 72).

7 Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 55).

8 Zobacz podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2019 r., Vethanayagam i in. (C-680/17, EU:C:2019:627, pkt 36).

podatkowy, a nie szczególne położenie skarżącego. Podobnie ponieważ odesłane pytanie nie dotyczy sytuacji osób mających miejsce zamieszkania w państwie trzecim – nawet, jeśli zasada swobodnego przepływu kapitału zakazuje również ograniczeń pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi – nie zachodzi moim zdaniem konieczność badania tej problematyki.

25. Gdyby jednak Trybunał miał odnieść się do sytuacji osób mających miejsce zamieszkania w państwie trzecim, to wówczas rozstrzygnięcie z postanowienia Trybunału z dnia 6 września 2018 r., Patrício Teixeira (C-184/18, niepublikowanego, EU:C:2018:694) (na które powołują się niektóre strony w niniejszej sprawie) można by w odniesieniu do sytuacji opisanej przez sąd odsyłający we wniosku uznać za niekoniecznie istotne w niniejszej sprawie.

26. Prawdą jest, iż w powyższej sprawie, która dotyczyła portugalskich przepisów obowiązujących w roku podatkowym 2007, Trybunał w istocie stwierdził, że:

– nie zachodziła potrzeba publikowania informacji o sprawie, ponieważ odpowiedź na pytanie prejudycjalne nie pozostawiała żadnych uzasadnionych wątpliwości, w związku z czym zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania można było orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem;

– można było wykluczyć zastosowanie art. 64 ust. 1 TFUE, ponieważ przepis ten istniał już zasadniczo w pierwotnej wersji kodeksu, obowiązującej w dniu 31 grudnia 1993 r.[9];

– ponieważ z brzmienia art. 43 ust. 2 CIRS nie wynikało, że przepis ten wprowadza rozróżnienie pomiędzy podatnikami niebędącymi rezydentami w zależności od ich miejsca zamieszkania, należało uznać, że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych[10].

27. W konsekwencji Trybunał stwierdził, że „uregulowanie krajowe państwa członkowskiego, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia zyski kapitałowe wynikające ze zbycia przez […] rezydenta państwa trzeciego nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim od obciążenia podatkowego wyższego niż to, które byłoby stosowane w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji do zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydenta tego państwa członkowskiego, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które – z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – nie jest objęte wyjątkiem przewidzianym w art. 64 ust. 1 TFUE, w związku z czym nie może być uzasadnione na podstawach, o których mowa w art. 65 ust. 1 TFUE”[11].

28. Należy jednak przypomnieć, że skoro Trybunał nie jest właściwy na podstawie art. 267 TFUE, aby zastosować normę prawa wspólnotowego do określonego przypadku, a zatem zakwalifikować przepis prawa krajowego w drodze odniesienia do tej normy[12], odpowiedzi na przedłożone mu pytania opierają się na przesłankach opisanych przez sąd odsyłający, a tym samym na przedstawieniu przez ten sąd właściwego uregulowania krajowego, i niekoniecznie opierają się na sytuacji prawnej obowiązującej w tym państwie członkowskim, ponieważ Trybunał może posiadać jedynie pośrednią i częściową wiedzę na temat tej sytuacji[13].

29. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie Patrício Teixeira sąd odsyłający powołał się jako na obowiązujący wówczas przepis wyłącznie na art. 43 ust. 2 CIRS, który ogranicza podstawę opodatkowania do 50% zysków ze zbycia nieruchomości zrealizowanych przez podatników będących rezydentami. Zatem wyłącznie w świetle tego szczególnego przepisu Trybunał doszedł do wniosku, że przepisy określone przez sąd odsyłający jako mające zastosowanie przepisy portugalskie są sprzeczne z prawem Unii.

9 Punkt 32.

10 Punkt 37.

11 Tłumaczenie moje.

12 Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r., António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, pkt 15).

13 Zobacz podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, pkt 41).

30. Akta niniejszej sprawy sugerują jednak, że art. 43 ust. 2 CIRS może nie być jedynym właściwym przepisem prawa, który należy uwzględnić w celu ustalenia, czy zyski kapitałowe wynikające ze zbycia przez rezydenta państwa trzeciego nieruchomości położonej w tym państwie członkowskim podlegały i nadal podlegają wyższemu obciążeniu podatkowemu niż to, które miałoby zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydenta tego państwa członkowskiego w ramach takiego samego rodzaju transakcji. Wydaje się bowiem, że art. 43 ust. 2 CIRS stanowi część zbioru przepisów, które łącznie tworzą złożony system opodatkowania kapitału obowiązujący podatników będących rezydentami. Na mocy tych innych przepisów zysk kapitałowy uzyskany ewentualnie przez taką osobę jest progresywnie opodatkowany w zależności od określonych przedziałów dochodów. Portugalskie przepisy podatkowe przewidują zatem sumowanie uzyskanych dochodów i zysków kapitałowych osiągniętych w trakcie danego roku podatkowego. Natomiast art. 72 ust. 1 CIRS przewiduje, że zysk osiągnięty przez osobę mającą miejsce zamieszkania w państwie trzecim podlega zryczałtowanej stawce podatku.

31. Przepisy te wskazują więc na to, że kwestia, czy portugalskie przepisy ustanawiają jakąś formę dyskryminującego opodatkowania w rozumieniu art. 63, 64 i 65 TFUE, zależy nie tyle od zmniejszenia o 50% podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 43 ust. 2 CIRS w odniesieniu do rezydentów, co od faktycznej różnicy w efektywnych stawkach opodatkowania, która mogłaby z tego wynikać. Sprowadza się to zatem do kwestii, czy zyski kapitałowe z nieruchomości osiągnięte przez osoby niebędące rezydentami były opodatkowane według jednolitej stawki wyższej niż efektywna stawka krańcowa stosowana wobec takich zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydentów.

32. Wydaje mi się zatem prawdopodobne, że gdyby sąd odsyłający w sprawie Patrício Teixeira przedstawił system mający zastosowanie do osób niebędących rezydentami jako całość, Trybunał nie doszedłby do wniosku, iż okoliczności, że art. 43 ust. 2 nie czynił rozróżnienia pomiędzy rezydentami a osobami niebędącymi rezydentami w dniu 31 grudnia 1993 r., nie można uznać za wystarczającą do stwierdzenia braku obiektywnej różnicy między tymi dwiema kategoriami podatników występującymi w tej sprawie w tamtym czasie. Moim zdaniem wówczas Trybunał musiałby raczej zbadać, czy różnica ta rzeczywiście wynika z łącznego skutku tego przepisu i innych przepisów, które tworzą system podatkowy mający zastosowanie wobec osób niebędących rezydentami.

33. W tych okolicznościach, o ile wniosek, do którego doszedł Trybunał w postanowieniu w sprawie Patrício Teixeira jest oczywiście prawidłowy w świetle założenia przedstawionego przez sąd odsyłający w tamtym odesłaniu (zgodnie z którym sytuacja rezydentów i osób niebędących rezydentami różni się *wyłącznie tym*, że ci pierwsi korzystają ze zmniejszenia o 50% podstawy opodatkowania), o tyle należy jeszcze sprawdzić, czy założenie to rzeczywiście odpowiada sytuacji prawnej, która istniała w Portugalii w roku podatkowym 2007 (i w kolejnych latach). Należy również zastanowić się, czy nie należy wziąć pod uwagę innych przepisów, takich jak przywołane w niniejszej sprawie [14]. W konsekwencji okoliczności te powinny zostać zbadane bardziej dogłębnie w celu ustalenia, czy, w szczególności, potencjalne zastosowanie art. 64 ust. 1 TFUE mogłoby być wykluczone.

34. W tym względzie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, do sądu krajowego należy jednakże ustalenie zakresu przepisów obowiązujących w dniu określonym przez akt Unii, a do Trybunału należy jedynie sformułowanie wskazówek interpretacyjnych dotyczących pojęcia prawa Unii, które stanowi podstawę odstępstw od przepisów wspólnotowych dla przepisów krajowych obowiązujących w określonym dniu [15].

14 W tym względzie zwracam uwagę, iż aby art. 64 TFUE miał zastosowanie, akt prawny musiałby stanowić w sposób nieprzerwany po dniu 31 grudnia 1993 r. część porządku prawnego odnośnego państwa członkowskiego, niekoniecznie w sposób szczegółowy, lecz co do swojej istoty. Zobacz wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 38).

15 Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 191).

C. W przedmiocie istnienia ograniczeń w zakresie swobodnego przepływu kapitału

1. Obowiązujące zasady

35. Na wstępie należy przypomnieć, że podatki bezpośrednie należą zasadniczo do kompetencji państw członkowskich. Do nich należy określenie zakresu ich właściwości podatkowej oraz podstawowych zasad ich systemu podatkowego. W obecnym stanie harmonizacji krajowych przepisów podatkowych mogą one zatem ustanowić system podatkowy, który uznają za właściwy, a w szczególności wprowadzić system opodatkowania progresywnego lub ryczałtowego [16]. W tym kontekście państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki zgłoszeniowe i administracyjne, które uznają za niezbędne dla zapewnienia skutecznego poboru podatków [17].

36. Podstawowe swobody związane z rynkiem wewnętrznym nie mogą więc być rozumiane w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego w celu zagwarantowania, że ewentualne nierówności wynikające z zastosowania krajowych przepisów podatkowych zostaną wyeliminowane [18]. W związku z powyższym dwa państwa członkowskie mogą opodatkować tę samą transakcję na podstawie innego łącznika [19]. Oznacza to, że swobody przepływu –mimo iż są istotne – nie mają na celu rozwiązania ewentualnych problemów w zakresie interoperacyjności pomiędzy różnymi krajowymi systemami podatkowymi [20]. Mają one jedynie na celu zapewnienie, by państwa członkowskie wykonywały swoje kompetencje bez stosowania dyskryminacji. W szczególności do Trybunału nie należy ustalenie, jaki powinien być system podatkowy państw członkowskich.

37. Państwa członkowskie powinny tym niemniej wykonywać swoje kompetencje podatkowe z poszanowaniem zasady swobodnego przepływu. Oznacza to, że państwa członkowskie powinny powstrzymać się od przyjmowania środków dyskryminacyjnych ze szkodą dla osób, które skorzystały z prawa do swobodnego przemieszczania się [21].

38. W dziedzinach innych niż opodatkowanie każdy środek krajowy, który – nawet jeśli na pierwszy rzut oka jest stosowany bez zróżnicowania – może utrudnić lub uczynić mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli Unii z zagwarantowanej traktatem swobody przemieszczania się, jest ograniczeniem tej swobody przemieszczania się [22].

16 Zobacz wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49). Prawo Unii nie zobowiązuje państw członkowskich do prowadzenia konsultacji w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania tego samego zysku ani, przeciwnie, do tego, by dany zysk w ogóle nie został opodatkowany. Zobacz wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47).

17 Zobacz wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 37). Co się tyczy obciążenia administracyjnego państwa członkowskie powinny oczywiście traktować w identyczny sposób rezydentów i osób niebędących rezydentami, lecz jedynie w zakresie, w jakim podlegają one temu samemu systemowi, gdyż w przeciwnym razie różnica obciążenia administracyjnego stanowi jedynie przedłużenie różnicy w systemie, w związku z czym nie powinna być rozpatrywana odrębnie. Zobacz wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, pkt 25).

18 Wyrok z dnia 27 lutego 2020 r., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, pkt 32).

19 Zagadnienia związane z podwójnym opodatkowaniem zasadniczo są przedmiotem umów dwustronnych lub wielostronnych.

20 Prawdą jest, że w wyroku z dnia 9 lutego 2017 r., X (C-283/15, EU:C:2017:102, pkt 47) Trybunał orzekł, „że wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie prawa Unii swoboda państw członkowskich dokonania między nimi podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu uniknięcia kumulacji korzyści podatkowych, powinna równoważyć się z koniecznością zapewnienia podatnikom zainteresowanych państw członkowskich, by w sumie ich sytuacja osobista i podatkowa została w całości należycie uwzględniona, niezależnie od sposobu, w jaki zainteresowane państwa członkowskie dokonały między nimi podziału tego obowiązku”. Jednakże w tym samym punkcie Trybunał podkreślił, że powyższe dotyczy nierównego traktowania zainteresowanych podatników, które nie wynikałoby z różnic występujących między krajowymi przepisami podatkowymi. W kolejnym punkcie także wskazano, że podatnik musi mieć możliwość powołania się na swoją sytuację osobistą i rodzinną w „każdym państwie członkowskim prowadzenia działalności, które przyznaje tego rodzaju korzyść podatkową”. W związku z powyższym o ile państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanowienia zasad mających na celu uniknięcie kumulacji korzyści lub niedogodności podatkowych, o tyle jeśli je stosują, to powinny o stosować je zarówno do rezydentów, jak i do osób niebędących rezydentami.

21 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 40).

22 Zobacz na przykład wyrok z dnia 14 listopada 2018 r., Memoria i Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, pkt 48).

39. Jednakże w dziedzinie podatków pojęcie „ograniczenia” jest stosowane w sposób nieco bardziej zawężony. Sam bowiem fakt opodatkowania danej działalności lub transakcji w sposób nieunikniony czyni wykonywanie tej transakcji mniej atrakcyjnym. Tak więc aby nie naruszać możliwości pobierania podatków przez państwa członkowskie [23], orzecznictwo Trybunału sugeruje obecnie, że rozpatrywany środek krajowy powinien *również* powodować bezpośrednią lub pośrednią dyskryminację, aby środek ten mógł zostać uznany za „ograniczenie” w tym znaczeniu. Kryterium, które należy stosować w celu ustalenia istnienia ograniczenia w dziedzinie podatków, jest zatem identyczne z kryterium stosowanym w dziedzinach innych niż opodatkowanie [24].

40. Konieczność zastosowania kryterium niedyskryminacji – a tym samym zbadania porównywalności dwóch sytuacji w celu zakwalifikowania środka jako „ograniczenia” w tym znaczeniu – należy uznać za ostatecznie ustaloną od czasu wydania wyroku z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). W tej sprawie rzecznik generalna J. Kokott zaproponowała odejście od kryterium niedyskryminacji i zachęcała do stosowania w dziedzinie podatków tego samego kryterium co kryterium stosowane w innych dziedzinach [25]. Trybunał nie przychylił się jednak do jej opinii w tym względzie [26]. Co więcej, w sytuacji gdy, tak jak w niniejszej sprawie, mamy do czynienia ze swobodnym przepływem kapitału, konieczność dokonania takiego porównania wynika z brzmienia art. 65 TFUE.

41. Przyjmując za punkt wyjścia wyrok w sprawie Nordea Bank, należy moim zdaniem zbadać, czy dochodzi do dyskryminacji stanowiącej ograniczenie swobodnego przepływu kapitału co się tyczy art. 63 TFUE.

42. Zanim przejdę dalej, pozwolę sobie stwierdzić, że z udzieleniem odpowiedzi na przedłożone Trybunałowi pytanie związane są zasadniczo dwa szczególne problemy dotyczące kwestii dyskryminującego opodatkowania, a więc także ograniczeń swobodnego przepływu w dziedzinie podatków. Pierwszy dotyczy sposobu, w jaki należy rozumieć pojęcie „dyskryminacji” w tym kontekście.

43. Pierwsze podejście sugeruje, że każdy akt, w przypadku dyskryminacji bezpośredniej – mający na celu odmienne traktowanie, a w przypadku dyskryminacji pośredniej – skutkujący odmiennym traktowaniem porównywalnych sytuacji lub, przeciwnie, identycznym traktowaniem odmiennych sytuacji stanowi dyskryminację [27].

44. Zgodnie z drugim podejściem w sytuacji gdy przepisy prawa zakazują stosowania określonego kryterium, dyskryminacja bezpośrednia występuje w przypadku, gdy osobę traktuje się mniej przychylnie właśnie stosownie do wyraźnego brzmienia takiego kryterium. Dyskryminacja pośrednia ma natomiast miejsce wówczas, gdy przepis lub kryterium, które na pierwszy rzut oka wydają się neutralne, są jednak stosowane w praktyce w sposób, który stawia niektóre osoby w niekorzystnym położeniu w stosunku do innych osób poprzez odwołanie się do zakazanych kryteriów [28].

23 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 53); z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47).

24 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 12 kwietnia 1994 r., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 pkt 15); z dnia 19 listopada 2015 r., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, pkt 29).

25 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 22).

26 Wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23, 24). Zobacz także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). W kwestii niedawnych wyroków wielkiej izby potwierdzających to podejście zob. wyroki: z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 41); z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 54); z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 44).

27 Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 45).

28 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, pkt 17); z dnia 13 marca 2019 r., Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, pkt 18).

45. Z historycznego punktu widzenia drugie podejście, które jednak jawi się jako zastosowanie pierwszego, przeważało w sprawach dotyczących swobodnego przepływu. Tym samym w ocenie Trybunału dyskryminacja bezpośrednia ma miejsce w sytuacji, gdy akt prawny czyni rozróżnienie ze względu na przynależność państwową [29], natomiast dyskryminacja pośrednia ma miejsce, gdy środek, mimo że opiera się na innym kryterium, takim jak kryterium miejsca zamieszkania, faktycznie prowadzi do tego samego rezultatu [30]. Należy jednak zauważyć, że od około dziesięciu lat Trybunał częściej stosował pierwszą definicję pojęcia „dyskryminacji", abstrahując od jakiegokolwiek odniesienia do przynależności państwowej [31].

46. Moim zdaniem ponieważ swobody przepływu się mają na celu realizację jednolitego rynku bez pozbawiania państw członkowskich ich autonomii podatkowej, drugie podejście, oparte na istnieniu zakazanego kryterium, powinno jednak być nadal stosowane w celu ustalenia, czy dany środek stanowi ograniczenie w formie dyskryminującego środka podatkowego [32].

47. Ponadto pierwsze podejście jest właściwie równoznaczne z badaniem spójności aktu prawnego, ponieważ zgodnie z orzecznictwem Trybunału porównywalność ocenia się w świetle celu realizowanego przez dany podatek [33]. W związku z powyższym podejście to wydaje mi się właściwe w sytuacji, gdy, tak jak w dziedzinie podatku VAT [34], kwestionowana jest neutralność tego przepisu, rozumiana jako jego zgodność z jego celami [35]. Co się tyczy swobód przepływu, zgodność uregulowania z realizowanymi przez nie celami nie powinna być badana w celu ustalenia istnienia dyskryminacji [36], lecz raczej tego, czy ustawodawca krajowy starał się w ten sposób chronić swoich obywateli.

29 Zobacz na przykład wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkavit Internationaal i Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 19). Niektóre wyroki wskazywały jednak, że przepis podatkowy oparty na miejscu zamieszkania stanowi dyskryminację bezpośrednią. Zobacz na przykład wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, pkt 17). Jednakże w większości wyroków uznawano, że mamy tu do czynienia z dyskryminacją pośrednią. Zobacz na przykład wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 29). Moim zdaniem należy zgodzić się z takim podejściem, ponieważ Trybunał systematycznie bada w przypadku istnienia różnic w traktowaniu ze względu na miejsce zamieszkania, czy różnice te mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami, podczas gdy dyskryminacja bezpośrednia może być uzasadniona jedynie względami wyraźnie przewidzianymi w traktacie. Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w sprawie SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, pkt 55). Ponadto pojęcia „rezydencji podatkowej", jak również „siedziby statutowej" bądź „siedziby spółki", które mogą służyć do ustalenia przynależności państwowej spółki w sytuacji, gdy państwo stosuje teorię siedziby statutowej, są różne. Spółka może zostać uznana za rezydenta podatkowego państwa bez posiadania przynależności do tego państwa w rozumieniu prawa spółek. Zobacz wyrok z dnia 13 lipca 1993 r., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, pkt 15).

30 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26); z dnia 20 stycznia 2011 r., Komisja/Grecja (C-155/09, EU:C:2011:22, pkt 46); z dnia 19 listopada 2015 r., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, pkt 28); z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń) (C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 62).

31 Zobacz K. Lenaerts, L. Bernardeau, „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, vol 1, Bruylant, 2007, s. 19–109, s. 36 i nast. Wprawdzie kryterium przynależności państwowej może wydawać się restrykcyjne, jednak w praktyce skutkuje ono zrównaniem dyskryminacji ze względu na miejsce zamieszkania z dyskryminacją pośrednią. Natomiast pierwsze podejście, w zakresie, w jakim odchodzi się w nim od konkretnego kryterium, może być postrzegane jako stwarzające ryzyko, że przy dokonywaniu kontroli Trybunał będzie kierował się względami społecznymi i w ten sposób zbliży się do możliwości skontrolowania nie tylko istnienia dyskryminacji, lecz bardziej ogólnie sposobu wykonywania kompetencji przez państwa członkowskie, i to pomimo okoliczności, że nakładanie się jurysdykcji nie powinno być uznawane za przeszkodę, lecz właśnie za konsekwencję równoległego wykonywania kompetencji przez dwa państwa.

32 Ponadto zgodnie z drugim podejściem dyskryminacja może również wynikać z zastosowania tej samej zasady do odmiennych sytuacji. Zobacz wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 41).

33 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 64); z dnia 13 listopada 2019 r., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, pkt 65). Niekiedy Trybunał odnosi się również do przedmiotu i treści rozpatrywanych przepisów krajowych. Zobacz wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 22).

34 Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 51).

35 W obliczu zakazanego kryterium rozróżnienia pierwsze podejście mogłoby nawet prowadzić do paradoksalnych rezultatów. Ponieważ zgodnie z tym podejściem porównywalność należy oceniać w świetle celu, któremu służy przedmiotowy środek, to jeżeli celem tego środka jest traktowanie dwóch grup osób w odmienny sposób na podstawie zakazanego kryterium rozróżnienia, nie można stwierdzić żadnej dyskryminacji, ponieważ te dwie grupy nie zostałyby uznane za porównywalne w świetle tego celu.

36 Brak zgodności uregulowania z jego celami nie musi oznaczać ograniczenia jakiejś swobody przepływu. Środek może bowiem być niezgodny ze swymi celami, ale nie musi przy tym być niekorzystny dla osób niemających przynależności danego państwa lub rezydencji w nim. Jednocześnie o ile zgodność uregulowania z jego celami nie powinna być przesądzająca na etapie jego kwalifikacji jako ograniczenia, o tyle jest ona jednak istotna w ramach badania uzasadnienia tego środka. Aby bowiem ograniczenie było zgodne z prawem Unii, musi ono nie tylko być uzasadnione, ale także proporcjonalne do tego uzasadnienia, co wymaga, aby uregulowanie realizowało taki cel w sposób spójny i konsekwentny. Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń) (C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 76).

48. Prowadzi to do drugiej kwestii, a mianowicie punktu odniesienia dla oceny istnienia ograniczenia. Czy należy analizować sporny przepis podatkowy odrębnie? Czy też (jak właśnie uważam) należy zbadać całość systemu podatkowego?

49. O ile prawdą jest, że orzecznictwu towarzyszy niejasność w tym znaczeniu, że niektóre wyroki mogą sprawiać wrażenie, iż termin „środek" należy rozumieć jako odnoszący się do każdego elementu mogącego mieć wpływ na obliczenie należnego podatku, o tyle bliższa analiza orzecznictwa wykazuje raczej, że dotyczy on spornego systemu podatkowego rozpatrywanego jako całość [37]. Wydaje się to zresztą spójne z podejściem przyjętym w dziedzinie pomocy państwa. W tej dziedzinie [38], w odniesieniu do oceny kryterium selektywności środka podatkowego, Trybunał, po wstępnym zbadaniu porównywalności w świetle celów realizowanych przez domniemywaną pomoc państwa [39], ostatecznie w następstwie wydanego przez wielką izbę wyroku precedensowego rozstrzygnął, że badania porównywalności należy dokonać w odniesieniu do charakteru i ogólnej struktury danego systemu podatkowego [40]. Od tego czasu uznanie środka podatkowego za „selektywny" wymaga, po pierwsze, zidentyfikowania powszechnego lub „zwykłego" systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, a po drugie, wykazania, że badany podatek stanowi odstępstwo od tego systemu, jako że wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu realizowanego przez ten zwyczajny system podatkowy, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [41].

50. Moim zdaniem ta sama lub podobna zasada powinna mieć zastosowanie do każdej swobody przepływu, w szczególności w odniesieniu do stosowania kryterium porównywalności. Jak bowiem zauważył rzecznik generalny N. Wahl, zastosowanie kryterium porównywalności w świetle ram odniesienia gwarantuje, że „przepis podatkowy oceniany jest w kontekście ram obejmujących wszystkie odpowiednie przepisy, a nie w świetle przepisów, które zostały sztucznie wyodrębnione z szerszych ram prawnych", i o to również powinno głównie chodzić w odniesieniu do swobodnego przepływu [42]. Ponadto w obu dziedzinach dopiero po ustaleniu ram odniesienia możliwe jest określenie potencjalnie dyskryminujących przepisów, które prowadzą do niekorzystnej traktowania sytuacji transgranicznych, podczas gdy powinny one być traktowane w sposób identyczny z punktu widzenia celów realizowanych przez te ramy odniesienia.

51. Rozpatrywanie przepisów krajowych samodzielnie – bez dokonywania jednak całościowego porównania skutków każdego przepisu – stwarza ryzyko, że obywatele Unii będą mogli ubiegać się o zrównanie przyznanych im korzyści z korzyściami przyznanymi rezydentom bez jednoczesnego uwzględnienia szczególnych obciążeń, jakim mogą podlegać podatnicy będący rezydentami [43]. O ile

37 Zobacz na przykład wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 27). W innych wyrokach wyjaśniono, że porównywalność rozpatrywanych sytuacji należy badać w świetle „rozpatrywanych przepisów krajowych". Zobacz wyrok z dnia 27 lutego 2020 r., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, pkt 37).

38 Kryterium, jakie należy zastosować w celu ustalenia, czy pomoc jest selektywna, lub w celu ustalenia istnienia ograniczenia, jest stosunkowo zbliżone do kryterium niedyskryminacji Przesłanka selektywności polega na sprawdzeniu, „czy w ramach danego systemu prawnego środek państwowy może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. [107] ust. 1 traktatu FUE w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, jeśli chodzi o cel realizowany przez dany środek". Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 41). Moim zdaniem istnieje jednak różnica między nimi, taka mianowicie, że w dziedzinie pomocy państwa porównywalność należy oceniać z punktu widzenia gospodarczego, a nie prawnego. Zatem w oparciu o cel realizowany przez dany środek lub na podstawie ram odniesienia podmioty gospodarcze, które należy uznać za znajdujące się w porównywalnej sytuacji, są to wszystkie podmioty działające na rynku, na którym rozpatrywany środek mógłby wywoływać skutki.

39 Zobacz wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 80–87).

40 Wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 76); z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 37).

41 Wyrok z dnia 7 listopada 2019 r., UNESA i in. (od C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935 pkt 61).

42 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, pkt 109); wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja (Upadłość Heitkamp BauHolding) (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 103).

43 Jednakże inne podejście należy zastosować, gdy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym jest konsekwencją kwalifikacji danej transakcji i w tym celu organ podatkowy zbadał szereg przepisów w celu wykluczenia stosowania kolejno innych systemów podatkowych, jak w sprawie Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (sprawa, w której moja opinia również zostanie przedstawiona w dniu dzisiejszym). Skoro bowiem w tej sytuacji każdy z tych przepisów określa zakres stosowania odpowiednich systemów, a nie kwotę podatku, jaka ma zostać uiszczona, każdy z tych przepisów powinien być uznany za samodzielne przepisy, a w związku z tym powinien być analizowany odrębnie.

prawo Unii może wymagać równego traktowania, o tyle nie oznacza to, że osoby niebędące rezydentami mogą wybierać elementy systemu podatkowego innego państwa członkowskiego w celu uzyskania w swej istocie uprzywilejowanego położenia w stosunku do rezydentów tego państwa. I tak na przykład w niniejszej sprawie okazuje się, że wnioskodawca zmierza do uzyskania kumulacji ulgi w wysokości 50% z zastosowaniem średniej stawki opodatkowania, które to żądanie, gdyby zostało uwzględnione, byłoby bardziej korzystne niż rozwiązanie mające zastosowanie w przypadku rezydentów.

2. W przedmiocie zastosowania

52. Na wstępie należy przypomnieć, że portugalskie przepisy podatkowe, takie jak opisane przez sąd krajowy w sprawie Hollmann, które dotyczyły opodatkowania zysków kapitałowych z nieruchomości położonej w Portugalii za rok podatkowy 2007, zostały uznane przez Trybunał za niezgodne z prawem Unii.

53. O ile niektóre punkty wyroku Trybunału wydają się wskazywać, że omawiane ograniczenie wynikało z zastosowania jedynie wobec rezydentów zmniejszenia o 50% podstawy opodatkowania jako wartości zysków kapitałowych, które należy uwzględnić, o tyle powyższe być może nie przedstawia pełnego obrazu sytuacji. Analiza pkt 37, 38, 51, 54 tego wyroku wskazuje, że aby ustalić, iż istniało ograniczenie swobodnego przepływu w opisanym przeze mnie rozumieniu, Trybunał nie ograniczył się do stwierdzenia, że podstawa opodatkowania nie była taka sama dla rezydentów jak dla osób niebędących rezydentami. Odmiennie, istota zarzutu dotyczyła większego obciążenia podatkowego nałożonego na osoby niebędące rezydentami w wyniku przedmiotowej transakcji. Jak zauważył Trybunał, „uregulowanie, które poddaje zyski wynikające ze zbycia nieruchomości położonej w państwie członkowskim, w niniejszym przypadku w Portugalii, gdy zbycie to zostanie dokonane przez rezydenta innego państwa członkowskiego, podlegały *obciążeniu podatkowemu* wyższemu niż to, które znalazłoby zastosowanie do zysków wynikających z transakcji takiego samego rodzaju osiągniętych przez rezydenta państwa, w którym położona jest ta nieruchomość” [44].

54. Być może jest to oczywiste, lecz rzeczywistą formą dyskryminacji jest ostateczna kwota podatku, którą osoba niebędąca rezydentem będzie zobowiązana uiścić z tytułu osiągniętego zysku kapitałowego z nieruchomości, jeżeli jest ona wyższa od kwoty, jaką zostaliby obciążeni rezydenci w odniesieniu do tej samej transakcji. W konsekwencji decydujące znaczenie miał nie tyle brak zastosowania zmniejszenia o 50% podstawy opodatkowania, ile efektywna ogólna stawka podatku, która została faktycznie zastosowana, wynikająca z łącznego skutku uwzględnionego procentu podstawy opodatkowania i mającej zastosowanie stawki opodatkowania.

55. Nawet w braku zmniejszenia podstawy opodatkowania o 50% przepisy opisane przez sąd odsyłający w sprawie Hollmann zostałyby w każdym wypadku uznane za ustanawiające różnicę w traktowaniu, ponieważ poddawały zyski kapitałowe osiągnięte przez osobę niebędącą rezydentem o niskim dochodzie zryczałtowanej stawce podatkowej w wysokości 28%, podczas gdy te same zyski kapitałowe osiągnięte przez rezydenta posiadającego taki sam niski dochód mogłyby być opodatkowane według skali przedziału, w której najniższa stawka opodatkowania była niższa niż 28%.

44 Punkt 61. Podkreślenie moje. Prawdą jest, iż w pkt 40 tego wyroku Trybunał stwierdził, że „określenie podstawy opodatkowania w wysokości 50% osiągniętych zysków kapitałowych wyłącznie w odniesieniu do podatników będących rezydentami w Portugalii, z pominięciem podatników niebędących tam rezydentami, stanowi ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 56 WE”. Trybunał nie poprzestał jednakże na tym stwierdzeniu, lecz następnie orzekł, że ograniczenie polegało na tym, że podatnicy niebędący rezydentami w konsekwencji podlegali wyższemu opodatkowaniu. Zobacz na przykład pkt 51. Z powyższego można by wnosić, że pkt 40 był jedynie tymczasowym stwierdzeniem. W rzeczy samej to ostateczna kwota należnego podatku stawia podatnika niebędącego rezydentem w mniej korzystnej sytuacji, a nie sposób jej obliczania. Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 68).

56. I rzeczywiście, ze względu na zastosowanie przez Portugalię stawki progresywnej w odniesieniu do wszystkich dochodów (w tym osiągniętych zysków kapitałowych) (który jest systemem mającym powszechne zastosowanie wobec rezydentów) z jednej strony, a stawki stałej od zysków kapitałowych (która jest systemem mającym ogólnie zastosowanie wobec osób niebędących rezydentami, którzy nie osiągają innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Portugalii z tytułu jednorazowych zysków kapitałowych) z drugiej strony, jest prawie nieuniknione, że w niektórych porównywalnych sytuacjach niektórzy podatnicy niebędący rezydentami będą traktowani mniej korzystnie niż podatnicy będący rezydentami [45]. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału wszelkie nieuzasadnione ograniczenie swobody przepływu kapitału, nawet o niewielkim znaczeniu, należy uznać za dyskryminujące. Wystarczy zatem co do zasady, by przepis podatkowy wprowadził bezpośrednią lub pośrednią dyskryminację nawet jednego podatnika znajdującego się w sytuacji transgranicznej, aby te przepisy mogły zostać uznane za niezgodne z prawem Unii [46].

57. W tych okolicznościach, wbrew temu, co sugeruje skarżący, wyrok Hollmann nie może być interpretowany [47] w ten sposób, że aby położyć kres ograniczeniu wskazanemu przez Trybunał, rząd portugalski powinien był koniecznie umożliwić osobom niebędącym rezydentami, nawet opodatkowanym według stawki 28%, skorzystanie również ze zmniejszenia o 50% ich podstawy opodatkowania [48]. Jak już zauważyłem, prawo Unii nakłada na państwa członkowskie jedynie obowiązek przyznania rezydentom innych państw członkowskich takiego traktowania samego, a nie lepszego niż to mające zastosowanie wobec własnych obywateli [49]. W konsekwencji rząd portugalski był zobowiązany jedynie do zapewnienia, by efektywna ogólna stopa procentowa była równoważna dla tego samego rodzaju transakcji dokonywanych przez podatników znajdujących się w porównywalnej sytuacji.

58. Z akt sprawy wynika, że po wydaniu wyroku Hollmann portugalskie przepisy podatkowe zostały zmienione pod dwoma względami.

59. Po pierwsze, rząd portugalski postanowił dać obywatelom Unii wybór pomiędzy opodatkowaniem jako rezydent lub jako osoba niebędąca rezydentem. W swoich uwagach rząd portugalski wskazał, że wolał pozostawić ten wybór obywatelom Unii niż narzucać im określony system podatkowy. Rozwiązanie to zostało przyjęte w celu zwolnienia zainteresowanych z obowiązku powiadomienia portugalskich organów podatkowych o wysokości ich całkowitych dochodów i zwolnienia ich z dodatkowych kosztów związanych z przestrzeganiem przepisów, które wiązałyby się z powyższym.

60. Po drugie, obowiązujące stawki opodatkowania na podstawie systemu mającego zastosowanie wobec rezydentów Portugalii i systemu mającego zastosowanie wobec osób zamieszkałych w Unii uległy zmianie. W szczególności wprowadzono dodatkowy podatek solidarnościowy, który ma zastosowanie jedynie wobec osób zamieszkałych w Portugalii.

45 Zobacz wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, pkt 47).

46 Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2008 r., Gouvernement Communauté française i Gouvernement wallon (C-212/06, EU:C:2008:178, pkt 52). W związku z tym, mając na uwadze, że może mieć miejsce jakaś dyskryminacja z tej przyczyny, że zastosowane odmiennych metod obliczeniowych prowadzi do „ogólnego" równoważnego wyniku, nie wydaje mi się zgodne z tą linią orzecznictwa ani z samą istotą podmiotowego prawa, które obywatele Unii wywodzą ze swobód przepływu.

47 W tym względzie rząd portugalski podnosi między innymi, że gdyby strona skarżąca chciała wybrać system obowiązujący rezydentów i w ten sposób skorzystać z tej ulgi, mogła sprostować swoją deklarację w ramach odwołania na podstawie art. 140 CIRS w związku z instrukcjami zawartymi w okólniku nr 20162 z dnia 29 października 2012 r. wydanym przez ATA.

48 Rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w postanowieniu z dnia 6 września 2018 r., Patrício Teixeira (C-184/18, niepublikowanym, EU:C:2018:694) może zdawać się przemawiać za takim twierdzeniem. W postanowieniu tym Trybunał oparł się bowiem wyłącznie na okoliczności, że rozpatrywane rozporządzenia przewidywały zniżkę w wysokości 50%, bez badania mających zastosowanie przepisów jako całości, aby stwierdzić, że istnieje ograniczenie. Jednakże, jak zostało wyjaśnione, rozwiązanie to powinno uwzględniać informacje przekazane Trybunałowi przez sąd odsyłający w ich właściwym kontekście, w których to informacjach była jedynie mowa o uwzględnieniu zmniejszenia o 50% wartości zysku kapitałowego wyłącznie na korzyść rezydentów.

49 Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, pkt 20).

61. Z powyższego wynika zatem, że w roku podatkowym 2017 przy ustalaniu podstawy opodatkowania uwzględniano jedynie 50% zysku kapitałowego osiągniętego przez rezydentów Portugalii. Do tej kwoty stosowano tabelę przedziałów. Najwyższy przedział mający zastosowanie do części dochodów przekraczającej 80 640 EUR był opodatkowany w wysokości 48%, do czego w przypadku niektórych podatników doliczano dodatkowy podatek – podatek solidarnościowy, którego stawka wynosiła 5% od przedziału dochodów przekraczających 250 000 EUR. W konsekwencji krańcowa stawka opodatkowania zysków kapitałowych z nieruchomości wynosiła 26,5%. Natomiast w systemie dla osób niebędących rezydentami osiągnięte zyski kapitałowe nie podlegały dobrodziejstwu ulgi w wysokości 50%. Zyski te były natomiast opodatkowane według jednolitej stawki wynoszącej 28%.

62. Ponieważ mająca zastosowanie stawka krańcowa była w przypadku obywateli Unii niebędących rezydentami wyższa niż w przypadku rezydentów, mogłoby się wydawać, że rozpatrywane przepisy krajowe wprowadziły różnicę w traktowaniu podatników będących obywatelami Unii niebędących rezydentami, pozwalając na faktycznie ogólnie wyższe w ich przypadku obciążenie podatkowe z tytułu osiągniętych zysków kapitałowych. W innych okolicznościach wniosek, iż powyższe sprowadza się do formy dyskryminacyjnego traktowania osób niebędących rezydentami pod względem podatkowym, wydawałby się nieunikniony, podobnie jak to stwierdzono w wyroku Hollmann.

63. Należy jednak zauważyć, że ustawodawstwo portugalskie przewiduje obecnie możliwość wybrania przez osoby mające miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim systemu mającego zastosowanie wobec rezydentów. Dostępność tej możliwości wyklucza moim zdaniem wszelkie dyskryminujące traktowanie podatkowe, oczywiście pod warunkiem, że zainteresowani podatnicy niebędący rezydentami zostali poinformowani w odpowiednim czasie i w skuteczny sposób o tej opcji. W rzeczy samej zasady dotyczące swobód przepływu wymagają jedynie, aby obywatele Unii mający miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim mieli możliwość korzystania z tych samych przepisów podatkowych co jego rezydenci [50].

64. W związku z powyższym jeżeli obywatel Unii mający miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim ma realną i skuteczną możliwość wybrania tego samego systemu, który ma zastosowanie wobec rezydentów, do czego wymagane jest, by został poinformowany w odpowiednim czasie i w skuteczny sposób o tej możliwości, nie można stwierdzić żadnej dyskryminacji [51]. Jeżeli tak jest, kwestia, czy zainteresowany podatnik skorzystał z tej możliwości, jest moim zdaniem pozbawiona znaczenia, ponieważ państwa członkowskie mają prawo pozostawić swoim podatnikom wybór pomiędzy różnymi systemami [52].

65. Należy podkreślić, że jak zostało stwierdzone powyżej, w obecnym stanie harmonizacji krajowych przepisów podatkowych lub jej braku państwa członkowskie mają swobodę ustanawiania systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, takiego jak na przykład progresywny system opodatkowania w ratach, obliczanych na podstawie całości dochodów zainteresowanej osoby. W związku z tym Portugalia mogła ograniczyć się do podjęcia, w zastosowaniu wyroku Hollmann, decyzji o nałożeniu na osoby niebędące rezydentami obowiązku zadeklarowania wszystkich ich dochodów, do czego zobowiązani są rezydenci, w celu ustalenia, na podstawie jakiej stawki należy

50 Zdaniem Komisji, co wyraziła ona na rozprawie, strona skarżąca miała wybór pomiędzy systemem niezgodnym z prawem a systemem zgodnym z prawem. Należy jednak zaznaczyć, że podnoszona bezprawność opcji opodatkowania stawką stałą jest oparta na jej dyskryminacyjnym charakterze. Zatem system ten jest niezgodny z prawem nie ze względu na swój charakter, ale ze względu na porównanie z systemem stosowanym wobec rezydenta. W związku z powyższym, ponieważ, moim zdaniem, od momentu, w którym osoby niebędące rezydentami mają możliwość wyboru bycia opodatkowanym dokładnie w taki sam sposób jak rezydenci, nie można przyjąć żadnej dyskryminacji, należy logicznie uznać, że wspomniany wnioskodawca ma wybór pomiędzy dwoma uprawnionymi opcjami.

51 Zapytana o powyższe podczas rozprawy, Komisja przyznała, że istnieją trudności w ustaleniu sposobu, w jaki Portugalia powinna była zastosować orzeczenie Hollmann. Komisja zauważyła jednak, że gdyby Portugalia stosowała ten sam system opodatkowania oparty na uwzględnieniu wszystkich dochodów rezydentów i osób niebędących rezydentami w celu ustalenia stawki opodatkowania, nie można by stwierdzić żadnej dyskryminacji.

52 Państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanawiania obowiązku stosowania danego systemu; mogą one bowiem pozostawić jednostkom wybór systemu, którego zastosowania wobec siebie sobie życzą. Zobacz analogicznie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 73).

opodatkować zyski kapitałowe wynikające ze zbycia nieruchomości. Prawdą jest, iż oznaczałoby to, że zainteresowane osoby musiałyby wówczas wypełnić dwie deklaracje podatkowe, co byłoby wprawdzie godną ubolewania, lecz nieuniknioną – w braku harmonizacji – konsekwencją równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących dwóm państwom członkowskim [53]. Każde inne rozwiązanie sprowadzałoby się bowiem w istocie do zakwestionowania autonomii podatkowej każdego państwa członkowskiego.

66. Powód, dla którego rząd portugalski nie wybrał tej opcji, wydaje się oczywisty: pragnął on mianowicie złagodzić formalności podatkowe, które w przeciwnym razie zostałyby nałożone na osoby niebędące rezydentami podatkowymi [54].

67. Moim zdaniem Portugalia ma pełne prawo postąpić w ten sposób *pod warunkiem* – a jest to istotne zastrzeżenie – że umożliwia osobom niebędącym rezydentami opcję opodatkowania zysków kapitałowych dokładnie w taki sam sposób jak rezydentom. Wymaga to, aby zyski kapitałowe osiągnięte w Portugalii nie były opodatkowane na podstawie krańcowego przedziału, lecz aby zostały rozdzielone na różne przedziały, które zostałyby zastosowane, gdyby wszystkie podlegające opodatkowaniu dochody zostały opodatkowane w Portugalii proporcjonalnie do zysków kapitałowych osiągniętych w tym państwie członkowskim jako odsetek całkowitego dochodu. Nie można bowiem domniemywać, że zyski osiągnięte w Portugalii koniecznie odpowiadają zyskom, które wchodziłyby w zakres ostatniego przedziału w tym scenariuszu. Oznacza to, że dla podatnika osiągającego 25 000 EUR dochodów pochodzących z innych państw członkowskich i 5000 EUR w Portugalii owe 5000 EUR nie powinno być opodatkowane za rok podatkowy 2017 według stawki 37%, lecz według średniej stawki, która miałaby zastosowanie, gdyby wszystkie dochody zostały opodatkowane w Portugalii, to znaczy, zgodnie z informacjami zawartymi w aktach sprawy, w wysokości 27,95%.

68. Wyrażając powyższy pogląd, nie przeoczyłem okoliczności, że w pkt 162 wyroku Test Claimants in the FII Group Litigation i w pkt 53 wyroku Gielen Trybunał stwierdził, że „system krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości jest niezgodny z prawem Unii, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny” [55]. Należy jednak podkreślić, że Trybunał, w składzie wielkiej izby, przyjął inne podejście w wyroku Bevola i Jens W. Trock [56] i zbadał, czy możliwość wybrania przez osoby niebędące rezydentami innego systemu zmienia sytuację w odniesieniu do kwestii niedyskryminacji.

69. Trudno byłoby dojść do innego wniosku niż ten, że wyrokiem Bevola i Jens W. Trock Trybunał faktycznie odstąpił od wcześniejszego orzecznictwa w zakresie, w jakim polegało ono na zbadaniu w tym celu każdego elementu przepisów podatkowych państwa członkowskiego odrębnie. Należy również zauważyć, że podejście przyjęte przez Trybunał w wyrokach Test Claimants in the FII Group Litigation oraz Gielen można by wyjaśnić alternatywnymi rozwiązaniami istniejącymi w tych dwóch sprawach.

53 Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 38). Każde odmienne rozwiązanie sprowadzałoby się bowiem do zakwestionowania możliwości równoległego wykonywania przez państwa ich kompetencji. W tym względzie pragnę doprecyzować, że skoro uważam, iż nie wykazano żadnej dyskryminacji, nie ma potrzeby stosowania kryterium proporcjonalności w świetle prawa Unii. Kryterium proporcjonalności jest bowiem wymagane dopiero na etapie uzasadnienia. Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń) (C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 76).

54 Prawdą jest, że w takiej sytuacji rezydenci znajdują się na mniej korzystnej pozycji, ponieważ nie dysponują oni możliwością skorzystania z tego złagodzenia formalności. Jednakże, jak już przypomniano, prawo Unii nie zakazuje odwrotnej dyskryminacji. Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 1994 r., Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, pkt 11).

55 Wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 162); z dnia 18 marca 2010 r., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 53).

56 Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 25).

70. W sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation zainteresowani podatnicy rzeczywiście mieli możliwość dokonania wyboru pomiędzy *dwoma* systemami, przy czym *obydwa* były niezgodne z prawem Unii [57].

71. Co się tyczy sprawy Gielen, wyboru można było dokonać pomiędzy systemem, który był korzystny w każdych okolicznościach, a systemem, który zawsze byłby niekorzystny dla podatnika [58]. Ponieważ z wyboru drugiej alternatywy nie wynikała żadna korzyść, okoliczność, że państwo członkowskie oferowało wybór pomiędzy nimi, nie mogła mieć innego celu niż wprowadzenie w błąd niektórych podatników. I odwrotnie, jak Trybunał stwierdził w wyroku Hirvonen, jeżeli obywatelom Unii przysługuje możliwość wyboru systemu ogólnie bardziej korzystnego od zwykłego systemu opodatkowania, a zarazem wymagającego od podatników niebędących rezydentami mniejszych nakładów pracy niż te wymagane od podatników będących rezydentami, to wówczas podejście przyjęte w wyroku Gielen nie ma zastosowania [59].

72. W świetle tych przeciwstawnych nurtów orzecznictwa uważam, że gdyby Trybunał nie podążył tropem wytyczonym przez wielką izbę w sprawie Bevola i Jens W. Trock, w niniejszej sprawie należałoby postawić pytanie, czy system podatkowy może zostać uznany za dyskryminujący w odniesieniu do sytuacji transgranicznych, w których obywatele Unii mają wybór pomiędzy dwiema możliwościami, z których każda przedstawia sobą korzyści i niedogodności, a jedna z nich dokładnie odpowiada systemowi mającemu zastosowanie wobec rezydentów.

73. Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie może być jedynie przecząca. W warunkach gospodarki rynkowej należy bowiem zakładać, że jednostki działają w sposób racjonalny [60]. W związku z tym państwa członkowskie nie mogą ponosić odpowiedzialności z tego tytułu, że podatnik nie wybrał systemu, który zminimalizowałby jego obciążenie podatkowe [61]. Ponadto okoliczność, że osoby niebędące rezydentami musiały wybrać, w zależności od ich sytuacji, najlepszy dla nich system, zamiast być poddane narzuconemu odgórnie konkretnemu systemowi, nie może *sama w sobie* stanowić ograniczenia swobodnego przepływu kapitału. Dla wykazania istnienia ograniczenia konieczne jest zaistnienie dyskryminacji. Zatem, jak wskazałem powyżej, ważne jest, aby osoby niebędące rezydentami miały możliwość, jeśli sobie tego życzą, wyboru opodatkowania z tytułu podatku od zysków kapitałowych dokładnie na tej samej podstawie co opodatkowanie mające zastosowanie wobec rezydentów.

74. O ile, jak przewiduje art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, nie można oczekiwać całkowitej i doskonałej równości w dziedzinie podatków, to w takich przypadkach należy zbadać istotę zarzutu dyskryminacji. W tym kontekście nie można rozpatrywać danego przepisu ustawodawstwa krajowego odrębnie, bez uwzględnienia wszystkich możliwości, jakimi dysponują zainteresowane osoby. Jak wyjaśniłem, sama okoliczność, że osoby niebędące rezydentami korzystają ze zmniejszenia podstawy opodatkowania, nie jest *sama w sobie* wystarczająca do oceny istnienia odmiennego traktowania: należy uwzględnić wszystkie przepisy brane pod uwagę w celu wypracowania efektywnej stawki podatkowej [62].

57 W sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation drugą możliwość, o której była mowa w tym wyroku, stanowiła możliwość opisana w pkt 15 tego wyroku, co do której Trybunał wcześniej stwierdził, że jest również niekorzystna. Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 61–65).

58 Zobacz wyrok z dnia 18 marca 2010 r., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 40). W rzeczy samej jedyna różnica pomiędzy dwoma systemami polegała według Trybunału na tym, że tylko jeden z nich pozwalał na uwzględnienie godzin pracy wykonywanej w innym państwie członkowskim.

59 Wyrok z dnia 19 listopada 2015 r., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, pkt 43).

60 Zobacz podobnie wyrok z dnia 4 października 2017 r., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, pkt 38).

61 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 64, 65).

62 Wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, pkt 56).

75. W niniejszej sprawie prawdą jest, że efektywna stawka opodatkowania (to znaczy z uwzględnieniem różnic w podstawach opodatkowania) jest dla obywateli Unii niebędących rezydentami zawsze wyższa niż w przypadku rezydentów. Można jednak zauważyć, że w odniesieniu do efektywnej stawki krańcowej różnica ta wynosiła 1,5% w 2017 r. (ze względu na wprowadzenie dodatkowego obciążenia solidarnościowego), podczas gdy w 2007 r., czyli w roku podatkowym, którego dotyczył wyrok w sprawie Hollmann, wynosiła ona 4% [63].

76. Co może jeszcze bardziej istotne, okazało się jasno w sposób, który nie był taki oczywisty w sprawie Hollmann, że osoby niebędące rezydentami, mimo iż muszą złożyć zeznanie, nie są zobowiązane do zadeklarowania całości swoich dochodów portugalskiej administracji podatkowej. W przeciwieństwie do rezydentów, osoby niebędące rezydentami nie są zatem zobowiązane do uzupełnienia wszystkich załączników do zeznania ani dostarczenia ich razem z dokumentami poświadczającymi. Ponieważ zgodnie z orzecznictwem Trybunału dodatkowe obciążenia administracyjne ponoszone przez osoby niebędące rezydentami w ramach systemu podatkowego mogą stanowić ograniczenie, to odwrotnie, okoliczność, że owe niebędące rezydentami osoby nie muszą ponosić takich obciążeń, powinna również zostać uwzględniona w celu ustalenia, czy przepis podatkowy stawia tych podatników w mniej korzystnej sytuacji [64].

77. Na przykład w sytuacji osoby, która w roku podatkowym 2017 osiągnęła ponad 250 000 EUR i która oprócz swoich dochodów osiągnęła również zysk ze sprzedaży garażu w wysokości 5000 EUR, różnica ta w przybliżeniu wynosi jedynie 153 EUR [65]. Biorąc pod uwagę, że jeżeli osoba ta dokona wyboru, aby być traktowaną jak rezydent, powinna zadeklarować, tak jak wszyscy rezydenci, całość swoich dochodów, w tym dochody pochodzące ze źródeł nieznajdujących się na terytorium danego państwa, i ewentualnie uzasadnić tę drugą grupę dochodów, można sobie wyobrazić, iż w takich okolicznościach taka niebędąca rezydentem osoba będzie wolała wybrać system przeznaczony dla osób niebędących rezydentami.

78. Wynika z tego, że system przeznaczony dla osób niebędących rezydentami, który stosuje się posiłkowo [66], może w pewnych okolicznościach być bardziej korzystny dla rezydentów innego państwa członkowskiego niż dla rezydentów państwa członkowskiego opodatkowania. Założenie to może oczywiście wydawać się marginalne, pozostaje jednak faktem. W związku z powyższym nie można wykluczyć, że decyzja o wyborze systemu przeznaczonego dla osób niebędących rezydentami jest wynikiem racjonalnego wyboru.

79. Uważam, że w każdym wypadku ustalenia Trybunału w sprawach Test Claimants in the FII Group Litigation oraz Gielen, nawet jeśli Trybunał dojdzie do wniosku, że orzeczenia te nadal zachowują swoją moc, nie mogą zostać transponowane bez zastrzeżeń do przepisów takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego w niniejszej sprawie. Tak naprawdę istota rzeczy polega jednak na tym, że osobom niebędącym rezydentami należy pozostawić w tej dziedzinie wybór: należy je poinformować o możliwości – a następnie dać im tę możliwość – korzystania z traktowania dla celów opodatkowania kapitału jednakowego ze sposobem traktowania rezydentów.

63 Zobacz wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 7, 9, 38).

64 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r., Komisja/Irlandia (74/82, EU:C:1984:34, pkt 51); z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 32); z dnia 30 stycznia 2020 r., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, pkt 62). Tak jednak się nie dzieje, jeżeli obciążenia te uzasadnione są w świetle szczególnej sytuacji osób niebędących rezydentami i proporcjonalne do tego, co jest konieczne do poboru podatku. Zobacz podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 37).

65 Jak wskazano powyżej, należy uwzględnić średnią stawkę (w tym przykładzie 44,9%, do której dodaje się 5% podatku solidarnościowego), a nie stawkę krańcową. Różnica wynosi zatem 152,32 EUR, a nie 75 EUR.

66 Odnośnie do znaczenia tej okoliczności zob. wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 72).

V. Wnioski

80. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie przedłożone mu przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

81. Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które poddają opodatkowanie zysków kapitałowych pochodzących ze zbycia nieruchomości położonej w jednym państwie członkowskim przez rezydenta innego państwa członkowskiego systemowi podatkowemu odmiennemu od systemu mającego zastosowanie wobec rezydentów, pod warunkiem że te same przepisy dają tej niebędącej rezydentem osobie możliwość wybrania systemu podatkowego mającego zastosowanie wobec rezydentów. W tych okolicznościach organy danego państwa członkowskiego powinny zapewnić, by informacja o możliwości dokonania takiego wyboru została podana do wiadomości osobom niebędącym rezydentami w odpowiednim czasie, w sposób jasny i zrozumiały, oraz by konsekwencje związane z faktem, iż całość dochodów danej osoby nie zostanie opodatkowana w tym państwie, zostały zneutralizowane. Zweryfikowanie przestrzegania tych ostatnich wymogów należy jednak do sądu krajowego.