GENERALINIO ADVOKATO
G. HOGAN IŠVADA,
pateikta 2020 m. lapkričio 19 d.[1]

Byla C-388/19

MK
prieš
Autoridade Tributária e Aduaneira

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 ir 65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Taikytini kriterijai – Nediskriminavimo principas – Mokesčių teisės aktai – Nekilnojamojo turto vertės prieaugio mokestis – Rezidentai ir nerezidentai – Situacijų panašumas – Nerezidentams tenkanti didesnė mokesčių našta – Vienodo požiūrio sąvoka – Galimybė nerezidentams pasirinkti būti apmokestintiems rezidentams taikytina tvarka“

I. Įvadas

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą, susijęs su SESV 18, 63, 64 ir 65 straipsnių aiškinimu, pateiktas nagrinėjant pareiškėjo MK ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) mokestinį ginčą. Jis susijęs su mokesčių institucijos pateiktu pranešimu apie mokėtiną mokestį nuo pareiškėjo pajamų už 2017 m. Šiame prašyme dar kartą keliamas klausimas, kas yra rezidentų ir nerezidentų diskriminacinis apmokestinimas.

2. MK nuolat gyvena Prancūzijoje. Jo dabar pareikštas reikalavimas iš esmės susijęs su tuo, kad perleidus turtą Portugalijoje jam buvo nurodyta sumokėti didesnį turto vertės prieaugio mokestį dėl to, kad jis nėra šios šalies rezidentas. Taigi šioje byloje kyla klausimas, ar tam, kad būtų nustatyta diskriminacija – ir kartu laisvo kapitalo judėjimo apribojimas – reikia bendrai įvertinti visas pasekmes, kylančias dėl specialios apmokestinimo tvarkos taikymo. Kitaip tariant, reikia atsakyti į klausimą, ar šiuo tikslu būtina palyginti visas apmokestinimo galimybes, kurias gali rinktis asmenys, kurie yra kitos valstybės narės rezidentai, ir apmokestinimo valstybės narės rezidentai, ar taip palyginti būtina tik kiekvieną iš šių pasirinkimo galimybių atskirai?

3. Prieš pradedant nagrinėti šiuos klausimus gali būti tikslinga pirmiausia nurodyti svarbias nacionalinės ir Sąjungos teisės nuostatas.

1 Originalo kalba: anglų.

II. Teisinis pagrindas

4. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Gyventojų pajamų mokesčio kodeksas, toliau – GPMK) 10 straipsnio 1 dalies a punkte „turto vertės prieaugis“ apibrėžtas taip:

„1. Turto vertės prieaugis – tai pajamos, kurios nelaikomos verslo arba profesinės veiklos pajamomis, pajamomis iš kapitalo arba nekilnojamojo turto, o yra gaunamos iš:

a) daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą perleidimo už atlygį ir privataus turto panaudojimo jo savininko individualiai vykdomai ūkinei ir profesinei veiklai.“

5. GPMK 15 straipsnio „Taikymo sritis“ 1 ir 2 dalyse nustatyta, kad:

„1. Portugalijos teritorijoje nuolat gyvenantiems asmenims gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinamos visos pajamos, įskaitant gautas ne Portugalijos teritorijoje.

2. Nerezidentai gyventojų pajamų mokestį moka tik nuo Portugalijos teritorijoje gautų pajamų.“

6. Pagal GPMK 18 straipsnio 1 dalies h punktą toliau nurodytos pajamos laikomos gautomis Portugalijos teritorijoje:

„h) pajamos iš joje esančio nekilnojamojo turto, įskaitant turto vertės prieaugį, gautą jį perleidus.“

7. Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms, 2016 m. gruodžio 28 d. Įstatymu Nr. 42/2016 (OE/2013) priimtose GPMK 43 straipsnio „Turto vertės prieaugis“ 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

„1. Pajamų suma, laikoma turto vertės prieaugiu, atitinka turto vertės prieaugio ir sumažėjimo, kurie atsiranda tais pačiais metais ir apibrėžiami pagal paskesnius straipsnius, skirtumą.

2. Atsižvelgiama tik į 50 % ankstesniame punkte nurodyto skirtumo, teigiamo ar neigiamo, vertės, gautos rezidentams įvykdžius 10 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktuose nurodytus turto perleidimo sandorius.“

8. GPMK 68 straipsnio 1 dalyje nustatyti progresiniai mokesčio tarifai. 2017 m. buvo taikomi tokie mokesčio tarifai[2]:

Apmokestinamosios pajamos (EUR)	Tarifai (%)	
	Įprastas (A)	Vidutinis (B)
Iki 7 091	14,50	14,500
Nuo daugiau kaip 7 091 iki 20 261 imtinai	28,50	23,600
Nuo daugiau kaip 20 261 iki 40 522 imtinai	37	30,300
Nuo daugiau kaip 40 522 iki 80 640 imtinai	45	37,613
Nuo daugiau kaip 80 640	48,00	–

9. Pagal 68a straipsnį apmokestinamosios pajamos nuo 80 000 EUR iki 250 000 EUR apmokestinamos papildomu 2,5 % solidarumo mokesčiu; viršijus šią sumą taikomas 5 % solidarumo mokesčio tarifas.

10. Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos GPMK 72 straipsnyje buvo nustatyta:

„1. Specialiuoju 28 % tarifu apmokestinamas:

a) 10 straipsnio 1 dalies a ir d punktuose nurodytas turto vertės prieaugis, kurį gauna Portugalijos teritorijoje negyvenantys asmenys, jeigu jis gautas ne iš toje teritorijoje esančios nuolatinės buveinės;

<…>

9. Kitos Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės valstybės narės rezidentai (su sąlyga, kad pastaruoju atveju keičiamasi informacija mokesčių klausimais) gali nuspręsti, kad pajamos, kurioms taikomi 1 dalies a ir b punktai ir 2 dalis, bus apmokestintos tarifu, pagal 68 straipsnio 1 dalyje pateiktą lentelę taikomu pajamoms, kurias gauna Portugalijos teritorijoje gyvenantys asmenys.

10. Siekiant nustatyti ankstesnėje dalyje nurodyto mokesčio tarifą, atsižvelgiama į visas pajamas, įskaitant pajamas, gautas už tos teritorijos ribų, tomis pačiomis sąlygomis, kurios taikomos rezidentams.

<…>“

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

11. 2018 m. gegužės 31 d. MK pateikė Portugalijos mokesčių administratoriui 3 IRS formos (gyventojų pajamų mokestis) mokesčių deklaraciją už 2017 mokestinius metus. Šioje deklaracijoje MK šalia iš tam tikrų nekilnojamojo turto gautų pajamų deklaravo turto vertės prieaugį, gautą perpardavus Portugalijoje esantį pastatą. Atitinkamos mokesčių deklaracijos pagrindiniame lape esančioje

2 Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą informaciją atrodo, kad sąvoka „vidutinis tarifas“ (toliau pateiktos lentelės B skiltis) yra susijusi su apmokestinamųjų pajamų suma, atitinkančia kiekvieno mokesčio laiptelio viršutinę ribą. Šią ribą viršijančios apmokestinamosios pajamos apmokestinamos kito mokesčio laiptelio „įprastu tarifu“ (lentelės A skiltis).

8B lentelėje pareiškėjas pažymėjo 4 langelį („nerezidentas“), 6 langelį („ES valstybės narės rezidentas“) ir 7 langelį (pasirinkdamas būti apmokestintas kaip nerezidentas) ir nepasirinko 9 langelyje (apmokestinimas bendraisiais mokesčio tarifais, nustatytais Gyventojų pajamų mokesčio kodekso 68 straipsnyje) ir 10 langelyje (Apmokestinimas pagal rezidentams taikomus teisės aktus) numatytų galimybių.

12. 2018 m. liepos 5 d. mokesčių administratorius pateikė pranešimą apie mokėtiną 24 654,22 EUR dydžio mokestį, kuris buvo apskaičiuotas nuo 100 % nekilnojamojo turto vertės prieaugio pritaikius specialųjį 28 % mokesčio tarifą. Taigi mokesčių administratorius netaikė mokesčio bazės sumažinimo 50 %, taikomo mokesčių mokėtojams rezidentams.

13. 2018 m. lapkričio 30 d. MK užginčijo šio pranešimo teisėtumą nacionaliniame teisme ir nurodė, kad jis grindžiamas teisės nuostatomis, kuriomis diskriminuojami kitų Sąjungos valstybių narių piliečiai, Portugalijoje neturintys rezidento mokesčių tikslais statuso. Todėl, kaip tvirtino MK, šiomis teisės nuostatomis ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

14. Šiuo klausimu nacionalinis teismas pažymi, kad 2007 m. spalio 11 d. Sprendime *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) Teisingumo Teismas konstatavo, kad Portugalijos mokesčių teisės aktai, taikytini 2003 mokestiniams metams, yra SESV 63 straipsnio draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas. Todėl šiam teismui kilo klausimas, ar dėl minėtų teisės aktų vėlesnių pakeitimų faktiškai išnyko kapitalo judėjimo apribojimas, kurį Teisingumo Teismas nustatė toje byloje.

15. Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa* - CAAD) (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar kartu siejami [SESV 18, 63, 64 ir 65 straipsniai] turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai aptariami pagrindinėje byloje <…> su <…> padarytais pakeitimais <…>, pagal kuriuos leidžiama kitos Europos Sąjungos valstybės narės (Prancūzijos) rezidento, pardavusio valstybėje narėje (Portugalijoje) esantį nekilnojamąjį turtą, gauto vertės prieaugio pasirinktinai neapmokestinti didesniais mokesčiais, nei tokio pat sandorio atveju taikomi valstybės narės, kurioje yra nekilnojamasis turtas, rezidento gautam turto vertės prieaugiui?“

IV. Analizė

16. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs su keliomis Sutarties nuostatomis, pirmiausia reikia nustatyti, kurios iš šių nuostatų tikrai yra svarbios.

A. Svarbių Sutarties nuostatų nustatymas

17. Klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo SESV 18, 63, 64 ir 65 straipsnius. Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį uždrausti visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.

18. 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad 63 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms šalims 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojusių apribojimų, nustatytų kapitalo judėjimui į trečiąsias šalis ar iš jų, be kita ko, susijusiam su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą.

19. 65 straipsnio 1 ir 3 dalyse, be kita ko, nustatyta, kad 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Tai savo ruožtu negali sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta SESV 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo.

20. Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, kad, nors SESV nepaaiškina sąvokos „kapitalo judėjimas“, iš suformuotos jurisprudencijos yra aišku, kad Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5) kartu su prie jos pridėta nomenklatūra ir paaiškinimais tebenaudotina kaip gairės aiškinant šią sąvoką [3]. Pagal paaiškinimus kapitalo judėjimas tarp valstybių, be kita ko, apima „pastatų ir žemės įsigijimą bei pastatų statybą privačių asmenų pelnui gauti ar asmeniniam naudojimui“. Taigi turi būti laikoma, kad bet kokia nacionalinė priemonė, susijusi fizinių asmenų nerezidentų atliekamu valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto įsigijimu, net jeigu jis nebuvo įsigytas investavimo tikslais, patenka į SESV 63–65 straipsnių taikymo sritį [4].

21. Su vidaus rinka susijusių judėjimo laisvių taikymas siejamas su dviem sąlygomis, kurios abi turi būti įvykdytos. Pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės neturi būti susijusios tik su viena valstybe nare [5]. Antra, sritis, kuriai taikoma nacionalinė priemonė, kurios suderinamumas su ES teise ginčijamas, dar neturi būti visiškai suderinta [6]. Vis dėlto šioje byloje nekyla abejonių dėl to, kad šios dvi sąlygos yra įvykdytos, todėl 63–65 straipsniai taikomi.

22. Kadangi šiomis nuostatomis įgyvendinamas nediskriminavimo principas laisvo kapitalo judėjimo srityje, šios bylos aplinkybių nebereikia nagrinėti atsižvelgiant į SESV 18 straipsnį, kaip galbūt buvo numatyta nacionalinio teismo prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Šis straipsnis, kuriame nustatytas bendras bet kokios diskriminacijos dėl pilietybės draudimas, savarankiškai taikomas tik tose Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms Sutartyje nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių [7].

23. Taigi nacionalinės mokesčių priemonės, dėl kurių pateiktas nacionalinio teismo prašymas, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvo kapitalo judėjimo principą.

B. Dėl atliktinos kontrolės apimties

24. Pirmiausia pažymėtina, kad pateiktas klausimas susijęs ne vien su pareiškėjo situacija, bet apskritai su nacionalinės teisės akto atitiktimi Sąjungos teisei, kaip tai apibūdino nacionalinis teismas. Kadangi nacionalinio teismo pateiktiems klausimams taikoma svarbos prezumpcija [8], manau, kad reikia nagrinėti aptariamą apmokestinimo tvarką, o ne konkrečią pareiškėjo situaciją. Be to, kadangi pateiktas klausimas nėra susijęs su trečiojoje valstybėje nuolat gyvenančių asmenų situacija, manau, kad – nors pagal laisvo kapitalo judėjimo principą taip pat draudžiami apribojimai tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių – šio aspekto nagrinėti nebūtina.

25. Jeigu Teisingumo Teismas vis dėlto turėtų nagrinėti trečiosios valstybės rezidentų situaciją, turėtų būti laikoma, kad 2018 m. rugsėjo 6 d. Teisingumo Teismo nutartyje *Patrício Teixeira* (C-184/18, nepaskelbta Rink., EU:C:2018:694) (kuria remiasi kai kurios šios bylos šalys) padaryta išvada, kiek tai susiję su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdinta šios bylos situacija, gali būti laikoma nereikšminga šioje byloje.

3 Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 39 punktas).

4 Šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer ir Mayer* (C-222/97, EU:C:1999:143, 24 punktas).

5 Šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 47 punktas).

6 Šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-100/13, nepaskelbtas Rink., EU:C:2014:2293, 62 punktas) ir 2018 m. kovo 22 d. Sprendimą *Jacob ir Lassus* (C-327/16 ir C-421/16, EU:C:2018:210, 72 punktą).

7 Šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 55 punktas).

8 Šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 29 d. Sprendimą *Vethanayagam ir kt.* (C-680/17, EU:C:2019:627, 36 punktas).

26. Pažymėtina, kad toje byloje, susijusioje su 2007 mokestiniais metais galiojusiais Portugalijos teisės aktais, Teisingumo Teismas iš esmės nutarė, kad:

– apie bylą nebuvo būtina pranešti, nes atsakymas į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, nekėlė jokių pagrįstų abejonių, todėl pagal Procedūros reglamento 99 straipsnį ši byla galėjo būti išspręsta motyvuota nutartimi,

– SESV 64 straipsnio 1 dalies buvo galima netaikyti, nes ši nuostata iš esmės jau buvo pirminėje kodekso redakcijoje, galiojusioje nuo 1993 m. gruodžio 31 d.[9],

– kadangi atsižvelgiant į GPMK 43 straipsnio 2 dalies formuluotę nebuvo akivaizdu, kad pagal šią nuostatą skiriami mokesčių mokėtojai nerezidentai pagal jų gyvenamąją vietą, turėjo būti laikoma, kad skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis[10].

27. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „valstybės narės nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos turto vertės prieaugiui, gautam trečiosios valstybės rezidentui <…> pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri būtų taikoma tos valstybės narės rezidento iš tokio paties pobūdžio sandorio gautam kapitalo prieaugiui, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuriam netaikoma SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtis ir kuris negali būti pateisintas remiantis SESV 65 straipsnio 1 dalyje numatytais pagrindais, bet tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas“[11].

28. Vis dėlto nereikia pamiršti: kadangi pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos taikyti Sąjungos teisės akto konkrečiu atveju, vadinasi, ir vertinti nacionalinės teisės nuostatą atsižvelgdamas į šį aktą[12], atsakymai į jam pateiktus klausimus neišvengiamai grindžiami prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašyta prielaida, taigi ir šio teismo nurodytais taikytinais nacionalinės teisės aktais, ir į šiuos klausimus atsakoma nebūtinai atsižvelgiant į toje valstybėje narėje susiklosčiusią teisinę padėtį, nes Teisingumo Teismas šią padėtį gali žinoti tik netiesiogiai ir iš dalies[13].

29. Byloje *Patrício Teixeira* pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė tik tuo metu galiojusios redakcijos GPMK 43 straipsnio 2 dalį (kaip reikšmingą nuostatą), pagal kurią mokesčio bazė sudaro 50 % mokesčio mokėtojų rezidentų parduoto nekilnojamojo turto vertės prieaugio. Taigi Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad teisės aktai, kuriuos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apibūdino kaip taikytinus Portugalijos teisės aktus, prieštarauja Sąjungos teisei, tik atsižvelgdamas į šią konkrečią nuostatą.

30. Vis dėlto atsižvelgiant į šios bylos medžiagą atrodo, kad GPMK 43 straipsnio 2 dalis gali būti ne vienintelė svarbi teisės akto nuostata, į kurią reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar trečiosios valstybės rezidento pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautas turto vertės prieaugis buvo ir tebėra apmokestinamas didesniu mokesčiu nei tas, kuris būtų taikomas turto vertės prieaugiui, kurį sudaręs tokį patį sandorį gautų šios valstybės narės rezidentas. Iš tiesų atrodo, kad GPMK 43 straipsnio 2 dalis yra viena iš nuostatų, kurios kartu sudaro sudėtinę turto apmokestinimo tvarką, taikomą mokesčių mokėtojams rezidentams. Pagal tas kitas nuostatas tokio asmens gautas

9 32 punktas.

10 37 punktas.

11 Neoficialus vertimas.

12 Žr., pavyzdžiui, 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *António Jorge* (C-536/03, EU:C:2005:323, 15 punktas).

13 Šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank* (C-625/17, EU:C:2018:939, 41 punktas).

prieaugis apmokestinamas vis didesniu tarifu atsižvelgiant į tam tikrą pajamų lygį. Taigi iš tiesų Portugalijos mokesčių teisės aktuose numatyta, kad per tuos pačius mokestinius metus gautos pajamos ir turto prieaugis sudedami. Be to, GPMK 72 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad trečiosios valstybės rezidento gautas prieaugis apmokestinamas taikant vienodą mokesčio tarifą.

31. Atsižvelgiant į šias nuostatas galima teigti, kad klausimas, ar Portugalijos teisės aktuose įtvirtinta diskriminacija, kaip tai suprantama pagal SESV 63, 64 ir 65 straipsnius, labiau priklauso ne nuo 43 straipsnio 2 dalyje rezidentams numatyto mokesčio bazės sumažinimo 50 %, o nuo realaus faktiškai taikomo mokesčio tarifo skirtumo, kuris galėtų dėl to atsirasti. Taigi reikia išsiaiškinti tik tai, ar nerezidentų gautas nekilnojamojo turto vertės prieaugis buvo apmokestinamas vienu tarifu, kuris buvo didesnis nei tokiam rezidentų gautam turto vertės prieaugiui faktiškai taikytas ribinis mokesčio tarifas.

32. Taigi manau, kad, jeigu byloje *Patrício Teixeira* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtų nurodęs visą nerezidentams taikomą tvarką, tikėtina, kad Teisingumo Teismas nebūtų nusprendęs, kad negalima pripažinti, jog to, kad 1993 m. gruodžio 31 d. pagal 43 straipsnio 2 dalį nebuvo skiriami rezidentai ir nerezidentai, pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog tuo metu toje byloje aptartų dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų padėtis objektyviai nesiskyrė. Mano nuomone, Teisingumo Teismas veikiau turėjo išnagrinėti, ar šis skirtumas iš tiesų atsirado dėl šios nuostatos ir kitų nuostatų, kurios sudaro nerezidentams taikomą apmokestinimo tvarką, bendro poveikio.

33. Šiomis aplinkybėmis, nors Teisingumo Teismo byloje *Patrício Teixeira* padaryta išvada, žinoma, yra teisinga, atsižvelgiant į nacionalinio teismo toje byloje pateiktame prašyme darytą prielaidą (t. y. kad rezidentų ir nerezidentų padėtis skiriasi *tik* tuo, kad pirmiesiems taikomas mokesčių bazės sumažinimas 50 %), vis dėlto dar reikia patikrinti, ar ši prielaida tikrai atitinka teisinę situaciją, kuri buvo susiklosčiusi Portugalijoje 2007 (ir paskesniais) mokestiniais metais. Taip pat reikia išsiaiškinti, ar nereikėtų atsižvelgti į kitas nuostatas, kaip antai nurodytas šioje byloje[14]. Taigi reikia papildomai išnagrinėti šias aplinkybes tam, kad būtų galima nustatyti, ar, be kita ko, galima atmesti galimybę taikyti SESV 64 straipsnio 1 dalį.

34. Pagal su šiuo klausimu susijusią Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos aktu nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, o Teisingumo Teismas – tik pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamasi Bendrijos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią datą galiojantiems nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires[15].

14 Šiuo klausimu pažymėtina, kad tam, kad būtų taikomas SESV 64 straipsnis, priemonė turėjo nuo 1993 m. gruodžio 31 d. nenutrūkstamai būti atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis ne pagal tam tikrus konkrečius elementus, o tik iš esmės. Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 38 punktas).

15 Šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 191 punktas).

C. Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

1. Taikytini principai

35. Pirmiausia galima priminti, kad tiesioginiai mokesčiai iš esmės priklauso valstybių narių kompetencijai. Jos turi nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje apimtį ir pagrindinius savo mokesčių sistemos principus. Taigi, atsižvelgiant į dabartinę nacionalinės mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia, ir, be kita ko, progresinio apmokestinimo sistemą arba vienodą tarifą [16]. Šiomis aplinkybėmis valstybės narės gali nustatyti tokias deklaravimo ir administracines prievoles, kurios, kaip jos mano, yra būtinos mokesčių surinkimui užtikrinti [17].

36. Vadinasi, su vidaus rinka susijusios pagrindinės laisvės neturėtų būti suprantamos taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės narės nuostatomis, kad būtų užtikrinta, kad bus panaikinti skirtumai, kylantys taikant tokius nacionalinės mokesčių teisės aktus [18]. Todėl dvi valstybės narės net gali tą patį sandorį apmokestinti atsižvelgdamos į skirtingą siejamąjį kriterijų [19]. Visa tai reiškia, kad, nors judėjimo laisvės yra svarbios, jomis nesiekiama išspręsti skirtingų nacionalinių mokesčių sistemų sąveikumo problemų [20]. Jomis tik siekiama užtikrinti, kad valstybės narės savo kompetenciją įgyvendintų be diskriminacijos. Be kita ko, Teisingumo Teismas neturi spręsti, kokia turėtų būti valstybių narių mokesčių sistema.

37. Vis dėlto valstybės narės turi naudotis savo kompetencija mokesčių srityje laikydamosi laisvo judėjimo principo. Tai reiškia, kad valstybės narės turi susilaikyti nuo diskriminacinių priemonių, darančių neigiamą poveikį laisvo judėjimo teise pasinaudojusiems asmenims [21].

38. Su apmokestinimu nesusijusiose srityse bet kokia nacionalinė priemonė, kuri draudžia Sąjungos piliečiams ar trukdo jiems naudotis Sutarties garantuojama judėjimo laisve arba naudojimąsi ja daro mažiau patrauklų, yra tokios teisės laisvai judėti ribojimas, net jeigu ši priemonė *prima facie* taikoma vienodai [22].

39. Vis dėlto mokesčių srityje sąvoka „apribojimas“ taikoma kiek ribotai. Iš tiesų jau vien dėl paties veiklos arba sandorio apmokestinimo fakto tokio sandorio sudarymas tampa mažiau patrauklus. Todėl tam, kad nebūtų ribojama valstybių narių galimybė nustatyti mokesčius [23], Teisingumo Teismo jurisprudencijoje iki šiol teigiama, jog tam, kad nagrinėjamą nacionalinę priemonę šiuo požiūriu būtų

16 Žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktas). Pagal Sąjungos teisę valstybės narės neprivalo tarpusavyje konsultuotis tam, kad būtų išvengta to paties vertės prieaugio dvigubo apmokestinimo arba, atvirkščiai, situacijos, kai vertės prieaugis lieka neapmokestintas. Žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 punktas).

17 Žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 37 punktas). Kiek tai susiję su administracine našta, valstybės narės, žinoma, turi vienodai vertinti rezidentus ir nerezidentus, tačiau tik tiek, kiek jiems taikoma ta pati tvarka, nes priešingu atveju skirtingą administracinę naštą lemia skirtinga tvarka, todėl ji neturi būti vertinama atskirai. Žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimą *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 25 punktas).

18 2020 m. vasario 27 d. Sprendimas *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 32 punktas).

19 Dvigubo apmokestinimo klausimai iš esmės sprendžiami dvišalėmis arba daugiašalėmis sutartimis.

20 Pažymėtina, kad 2017 m. vasario 9 d. Sprendime *X* (C-283/15, EU:C:2017:102, 47 punktas) Teisingumo Teismas konstatavo, kad „valstybių narių laisvė, kai Sąjungos teisė nenumato suvienodinimo ar suderinimo priemonių, pasidalyti apmokestinimo kompetencijos įgyvendinimą, be kita ko, siekiant išvengti mokesčių lengvatų sumavimo, turi būti suderinama su būtinybe užtikrinti atitinkamų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims, kad bus tinkamai atsižvelgta į bendrą jų asmeninę ir šeiminę padėtį, nesvarbu, kaip atitinkamos valstybės narės šią pareigą pasidalys“. Vis dėlto tame pačiame punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tai taikoma nevienodam požiūriui, kuris kyla ne dėl nacionalinės mokesčių teisės aktų skirtumų. Kitame punkte taip pat patikslinta, kad apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę remtis savo asmenine ir šeimine padėtimi „kiekvienoje veiklos vietos valstybėje, kurioje suteikiama tokios rūšies lengvata“. Taigi, jeigu valstybės narės neprivalo nustatyti taisyklių, kuriomis siekiama išvengti mokesčių lengvatų arba kliūčių, tais atvejais, kai jos nustato tokias taisykles, jos turi jas taikyti ir rezidentams, ir nerezidentams.

21 Žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 punktas).

22 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Memoria ir Dall'Antonia* (C-342/17, EU:C:2018:906, 48 punktas).

23 Žr., pavyzdžiui, 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 53 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 punktas).

galima kvalifikuoti kaip „apribojimą“, ši priemonė *taip pat* turi lemti tiesioginę arba netiesioginę diskriminaciją. Taigi siekiant nustatyti, ar taikomi apribojimai mokesčių srityje, savo ruožtu reikia taikyti kriterijų, kuris yra tapatus kriterijui, taikomam sprendžiant su mokesčiais nesusijusius klausimus [24].

40. Turi būti laikoma, kad būtinybė taikyti nediskriminavimo kriterijų, taigi ir išnagrinėti dviejų situacijų panašumą tam, kad priemonę šiuo požiūriu būtų galima kvalifikuoti kaip „apribojimą“, yra galutinai nustatyta nuo tada, kai buvo priimtas 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087). Toje byloje generalinė advokatė J. Kokott pasiūlė atsiriboti nuo nediskriminavimo kriterijų ir verčiau mokesčių priemonėms taikyti tuos pačius kriterijus, kurie yra taikomi kitose srityse [25]. Vis dėlto šiuo klausimu Teisingumo Teismas nesivadovavo jos išvada [26]. Jeigu, kaip šioje byloje, kyla klausimas dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtinybė atlikti tokį palyginimą išplaukia iš SESV 65 straipsnio teksto.

41. Atsižvelgdamas į Sprendimą *Nordea Bank* kaip į atskaitos tašką manau, kad reiškia išsiaiškinti, ar yra diskriminacija, kuri pagal SESV 63 straipsnį laikoma laisvo kapitalo judėjimo apribojimu.

42. Prieš tęsdamas turiu sustoti ir atkreipti dėmesį į tai, kad sprendžiant diskriminacinio apmokestinimo klausimą ir laisvo judėjimo apribojimą mokesčių srityje paprastai kyla dvi problemos. Pirmoji susijusi su tuo, kaip šiomis aplinkybėmis reikia suprasti sąvoką „diskriminacija“.

43. Pagal pirmąjį požiūrį diskriminacija yra bet kuri priemonė, kurios tikslas (tiesioginės diskriminacijos atveju) arba poveikis (netiesioginės diskriminacijos atveju) yra panašias situacijas vertinti skirtingai arba, priešingai, skirtingas situacijas vertinti vienodai [27].

44. Pagal antrąjį požiūrį, kai įstatymas draudžia taikyti konkretų kriterijų, tiesioginė diskriminacija atsiranda tada, kai aiškiai remiantis tokio kriterijaus sąlygomis su vienu asmeniu elgiamasi mažiau palankiai. Netiesioginė diskriminacija yra tada, kai nuostata arba kriterijus, kurie iš pirmo žvilgsnio atrodo neutralūs, praktiškai vis dėlto taikomi taip, kad kai kurie asmenys atsiduria mažiau palankioje padėtyje nei kiti atsižvelgiant į tam tikrus draudžiamus kriterijus [28].

45. Istoriškai antrasis požiūris, kuris vis dėlto gali būti vertinamas kaip pirmojo požiūrio taikymas, plačiau taikomas su judėjimo laisve susijusioje jurisprudencijoje. Taigi, kaip nurodo Teisingumo Teismas, tiesioginė diskriminacija yra tada, kai priemonė numato skirtingą požiūrį atsižvelgiant į nacionalinę priklausomybę [29], o netiesioginė diskriminacija atsiranda, kai, nors priemonė yra

24 Žr., pavyzdžiui, 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, 15 punktas) ir 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 29 punktas).

25 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 22 punktas).

26 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 ir 24 punktai). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Staatssecretaris van Financiën* (C-87/13, EU:C:2014:2164). Vėlesnių didžiosios kolegijos sprendimų, kuriuose įtvirtintas šis požiūris, pavyzdžiai: 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 41 punktas); 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 54 punktas) arba 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 44 punktas).

27 Žr., pavyzdžiui, 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 45 punktas).

28 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, 17 punktas) ir 2019 m. kovo 13 d. Sprendimą *Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach* (C-437/17, EU:C:2019:193, 18 punktas).

29 Žr., pavyzdžiui, 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 19 punktas). Kai kuriuose sprendimuose užsimenama, kad nuolatine gyvenamąja vieta (buveinės vieta) grindžiama mokesčių priemonė yra tiesioginė diskriminacija. Žr., pavyzdžiui, 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, 17 punktas). Vis dėlto daugelyje sprendimų tai laikoma netiesiogine diskriminacija. Žr., pavyzdžiui, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 29 punktas). Manau, kad šiam požiūriui reikia pritarti tiek, kiek tais atvejais, kai taikomas skirtingas požiūris dėl gyvenamosios vietos, Teisingumo Teismas sistemingai nagrinėja, ar šie skirtumai gali būti pateisinami remiantis privalomaisiais pagrindais, o tiesioginė diskriminacija gali būti pateisinta tik remiantis Sutartyje aiškiai nustatytais pagrindais. Žr. generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:437, 55 punktas). Be to, sąvokos „rezidavimo vieta mokesčių tikslais“ ir „registruota buveinė“ arba „bendrovės buveinė“, kuriomis remiantis gali būti nustatoma bendrovės nacionalinė priklausomybė, kai valstybė taiko registruotos buveinės teoriją, skiriasi. Bendrovė gali būti laikoma valstybės rezidente mokesčių tikslais, nors ji nepriklauso tai valstybei taip, kaip tai suprantama pagal bendrovių teisę. Žr. 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 15 punktas).

grindžiama kitais kriterijais, kaip antai gyvenamąja vieta, faktiškai ja pasiekiamas toks pats rezultatas [30]. Vis dėlto galima teigti, kad jau maždaug dešimtmetį Teisingumo Teismas dažniau vadovaujasi „diskriminacijos“ sąvokos pirmąja apibrėžtimi ir atmeta bet kokias nuorodas į pilietybę (nacionalinę priklausomybę) [31].

46. Mano nuomone, kadangi judėjimo laisvėmis siekiama sukurti vientisą rinką neatimant iš valstybių narių autonomijos mokesčių srityje, vis dėlto antrasis požiūris, grindžiamas draudžiamo kriterijaus buvimu, turėtų būti ir toliau taikomas nustatant, ar priemonė yra apribojimas, kurį sudaro diskriminacinė mokestinė priemonė [32].

47. Be to, pirmasis požiūris faktiškai prilygsta įstatymo suderinamumo nagrinėjimui, nes pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją panašumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į atitinkamu įstatymu siekiamą tikslą [33]. Todėl atrodo, kad šis požiūris tinka tais atvejais, kai, kaip ir su PVM susijusiose bylose [34], kyla abejonių dėl priemonės neutralumo, kuris šioje byloje aptariamu atveju suprantamas kaip jos suderinamumas su jos tikslais [35]. Kalbant apie judėjimo laisvę, pažymėtina, kad siekiant nustatyti diskriminaciją reikia nagrinėti ne teisės akto suderinamumą su jo tikslais [36], o tai, ar nacionalinės teisės aktų leidėjas taip siekė apsaugoti savo piliečius.

48. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, pereisiu prie antrojo klausimo, būtent – kokiu atskaitos tašku reikia remtis vertinant, ar yra apribojimas. Ar atitinkamą mokesčių teisės nuostatą reikia nagrinėti atskirai? Ar (kaip veikiau manau, kad turėtų būti) reikia vertinti visą mokesčio sistemą bendrai? Nors tiesa, kad jurisprudencijoje yra tam tikrų neaiškumų, nes kai kurie sprendimai gali sudaryti įspūdį, kad sąvoka „priemonė“ turi būti suprantama taip apimanti kiekvieną elementą, kuris gali turėti įtakos mokėtino mokesčio apskaičiavimui, atidžiau išnagrinėjus jurisprudenciją tampa aišku, kad joje kalbama apie visą nagrinėjamą mokesčio sistemą, vertinamą bendrai [37].

30 Žr., pavyzdžiui, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26 punktas), 2011 m. sausio 20 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 46 punktas), 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 28 punktas) ir 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476, 62 punktas).

31 Žr. Lenaerts K. ir Bernardeau L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, vol. 1, Bruylant, 2007, p. 19–109, p. 36 ir paskesni. Pilietybės (nacionalinės priklausomybės) kriterijus tikrai gali atrodyti ribojantis, tačiau praktiškai jo poveikis yra tik toks, kad diskriminacija dėl rezidavimo vietos gali būti prilyginama netiesioginei diskriminacijai. O pirmasis požiūris, pagal kurį neatsižvelgiama į konkretų kriterijų, gali būti vertinamas kaip keliantis grėsmę, kad Teisingumo Teismas kontrolę vykdys vadovaudamasis visuomeniniais sumetimais, ir taip jam gali atsirasti galimybė patikrinti ne vien tai, ar yra diskriminacija, bet apskritai, kaip yra suformuluotas valstybių narių kompetencijos įgyvendinimas, nepaisant to, kad jurisdikcijų sutapimas turėtų būti laikomas ne kliūtimi, o dviejų valstybių kompetencijos lygiagretaus įgyvendinimo pasekme.

32 Be to, pagal antrąjį požiūrį diskriminacija taip pat gali atsirasti tuomet, kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms. Žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 41 punktas).

33 Žr., pavyzdžiui, 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 64 punktas) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 65 punktas). Kartais Teisingumo Teismas taip pat nurodo nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų dalyką ir turinį. Žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460, 22 punktas).

34 Žr., pavyzdžiui, 2017 m. kovo 7 d. Sprendimą *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 51 punktas).

35 Jeigu pirmasis požiūris būtų taikomas esant draudžiamam kriterijui, net galėtų būti pasiektas paradoksalus rezultatas. Iš tiesų, kadangi pagal tą požiūrį panašumą reikia vertinti atsižvelgiant į nagrinėjamos priemonės tikslą, jeigu šia priemone kaip tik siekiama skirtingai vertinti dviejų kategorijų asmenis remiantis draudžiamu kriterijumi, konstatuoti diskriminacijos negalima, nes, atsižvelgiant į tą tikslą, turi būti laikoma, kad šios dvi kategorijos nėra panašios.

36 Nacionalinės teisės akto nesuderinamumas nebūtinai reiškia, kad apribojama viena iš judėjimo laisvių. Nors teisės akto suderinamumas su jo tikslais neturėtų turėti lemiamos reikšmės vertinant, ar yra apribojimas, vis dėlto jis yra svarbus nagrinėjant šios priemonės pateisinimą. Iš tiesų tam, kad apribojimas būtų suderinamas su Sąjungos teise, jis ne tik turi būti pateisinamas, bet ir proporcingas šiam pateisinimui, todėl reikalaujama, kad teisės aktu tokio tikslo būtų siekiama nuosekliai ir sistemiškai. Žr., pavyzdžiui, 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 punktas).

37 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496, 27 punktas). Kituose sprendimuose nurodyta, kad aptariamų situacijų panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į „nacionalinės teisės nuostatas“. Žr. 2020 m. vasario 27 d. Sprendimą *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 37 punktas).

49. Be to, atrodo, kad tai atitinka požiūrį, taikomą valstybės pagalbos srityje. Iš tiesų šioje srityje [38], kiek tai susiję su mokestinės priemonės atrankinio pobūdžio kriterijaus vertinimu, Teisingumo Teismas pirmiausia išnagrinėjo panašumą, atsižvelgdamas į tariama valstybės pagalba siekiamus tikslus [39], ir tada, vadovaudamasis didžiosios kolegijos priimtu principiniu sprendimu, galiausiai nusprendė, kad turi būti išnagrinėtas atitinkamos mokesčių sistemos pobūdžio ir bendros struktūros panašumas [40]. Nuo tada mokesčių priemonę kvalifikuojant kaip „atrankinę“ reikia, pirma, apibrėžti tam tikroje valstybėje narėje taikomą bendrą arba „įprastą“ mokesčių sistemą ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokesčių priemonė yra tos sistemos išimtis, nes ja diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į bendrąja sistema siekiamą tikslą, yra panaši [41].

50. Manau, kad toks pat arba panašus požiūris turėtų būti taikomas kalbant apie bet kurią judėjimo laisvę, be kita ko, kiek tai susiję su panašumo kriterijaus taikymu. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinis advokatas N. Wahl, panašumo vertinimas, atsižvelgiant į referencinę sistemą, užtikrina, kad „mokesčių priemonė <…> būtų vertinama atsižvelgiant į sistemą, kurią sudaro visos susijusios nuostatos, o ne į nuostatas, kurios dirbtinai ištrauktos iš platesnės teisės aktų sistemos – toks požiūris turėjo būti taikomas ir kalbant apie judėjimo laisvę“ [42]. Be to, abiem atvejais tik nustačius referencinę sistemą galima nustatyti galimas diskriminacines nuostatas, dėl kurių tarpvalstybinės situacijos vertinamos mažiau palankiai tais atvejais, kai jos turi būti vertinamos vienodai atsižvelgiant į tokia referencine sistema siekiamus tikslus.

51. Kai nacionalinės teisės nuostatos vertinamos atskirai – tačiau neatliekamas kiekvienos nuostatos poveikio bendras palyginimas – kyla grėsmė, kad Sąjungos piliečiai gali siekti pasinaudoti jiems suteiktomis lengvatomis kartu su rezidentams taikomomis lengvatomis, tuo pat metu neatsižvelgdami į konkrečią naštą, kuri gali tekti mokesčių mokėtojams rezidentams [43]. Nors Sąjungos teisėje gali būti reikalaujama taikyti vienodą požiūrį, tai nereiškia, kad nerezidentai gali pasirinkti tokius kitos valstybės narės mokesčių sistemos elementus, kad atsidurtų padėtyje, kuri, palyginti su tos valstybės rezidentais, prilygtų privilegijuotai padėčiai. Taigi, pavyzdžiui, šioje byloje atrodo, kad pareiškėjas siekia kartu taikyti 50 % mokesčio bazės sumažinimą ir vidutinį mokesčio tarifą – jeigu jo reikalavimas būtų patenkintas, jam taikomas apmokestinimas būtų palankesnis nei taikomas rezidentams.

2. Taikymas

52. Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog Portugalijos mokesčių teisės nuostatos, kurias nacionalinis teismas apibūdino Sprendime *Hollmann* (ir kurios buvo susijusios su nekilnojamojo turto vertės prieaugio apmokestinimu Portugalijoje 2007 mokestiniais metais), prieštarauja Sąjungos teisei.

38 Kriterijus, taikytinas nustatant, ar pagalba yra atrankiojo pobūdžio, arba siekiant nustatyti, ar yra apribojimas, gana panašus į nediskriminavimo kriterijų. Atrankiojo pobūdžio sąlyga reiškia, kad reikia patikrinti „ar tam tikroje teisės sistemoje tikslo požiūriu valstybės priemonė gali sudaryti palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai, kaip tai suprantama pagal [SESV] [107] straipsnio 1 dalį, palyginti su kitomis panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esančiomis įmonėmis“. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 punktas). Mano nuomone, vis dėlto jie abu turi skirtumų, t. y. valstybės pagalbos srityje panašumas turi būti vertinamas ekonominiu, o ne teisiniu požiūriu. Taigi, atsižvelgiant į nagrinėjama priemone siekiamą tikslą arba į referencinį pagrindą, ūkio subjektai, kurie turi būti laikomi esančiais panašioje padėtyje, visi yra rinkoje, kurioje nagrinėjama priemonė gali turėti poveikį, veikiantys ūkio subjektai.

39 Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 80–87 punktai).

40 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 76 punktas) ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 37 punktas).

41 2019 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *UNESA ir kt.* (sujungtos bylos C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, 61 punktas).

42 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 109 punktas) ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Heitkamp BauHolding nemokumas) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 punktas).

43 Vis dėlto kitoks požiūris turi būti taikomas tuomet, kai pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija yra sandorio kvalifikavimo pasekmė ir kai tuo tikslu mokesčių administratorius išnagrinėjo kelias nuostatas tam, kad vieną po kitos atmestų kitas apmokestinimo tvarkas, kaip byloje *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (C-480/19) nagrinėjamu atveju (toje byloje šiandien taip pat bus pateikta mano išvada). Iš tiesų, kadangi tokiu atveju kiekvienoje iš šių nuostatų yra apibrėžta atitinkamų tvarkų taikymo sritis, o ne mokėtino mokesčio suma, kiekviena tokia nuostata turi būti laikoma savarankiška priemone, todėl ji turi būti nagrinėjama atskirai.

53. Nors atsižvelgiant į kai kuriuos Teisingumo Teismo sprendimo punktus atrodo, kad nagrinėjamas apribojimas atsirado dėl to, kad mokesčio bazės sumažinimas 50 %, skaičiuojamas nuo turto vertės prieaugio sumos, buvo taikomas tik rezidentams, ko gero, tai nėra visapusis vaizdas. Išnagrinėjus to sprendimo 37, 38, 51 ir 54 punktus galima daryti išvadą, jog siekdamas nustatyti, kad tai yra laisvo judėjimo apribojimas, kaip jis suprantamas pagal mano apibūdinimą, Teisingumo Teismas neapsiribojo konstatavimu, kad rezidentams ir nerezidentams taikoma ta pati mokesčio bazė. Prieštaravimo esmė veikiau susijusi su didesniu turto vertės prieaugio apmokestinimu nerezidentams, sudariusiems aptariamą sandorį. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas: „prieaugį, atsirandantį vienos valstybės narės rezidentui perleidus kitoje valstybėje narėje <...> esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestina didesniu *mokesčio tarifu*, nei būtų taikomas prieaugiui, kurį vykdydamas tokį patį sandorį gauna valstybės, kurioje yra šis nekilnojamas turtas, rezidentas“ [44].

54. Nors galbūt tai akivaizdu, reikėtų pasakyti, kad tikroji diskriminacija yra susijusi su galutine mokesčio suma, kurią nerezidentas turės sumokėti už gautą nekilnojamojo turto vertės prieaugį, jeigu ji yra didesnė už sumą, kurią už tą patį sandorį būtų turėję sumokėti rezidentai. Todėl svarbus ne tiek mokesčio bazės sumažinimo 50 % netaikymas, kiek bendras faktiškai pritaikytas mokesčio tarifas, kurį bendrai lėmė mokesčio bazės procentinis dydis, į kurį buvo atsižvelgta, ir taikytinas mokesčio tarifas.

55. Net jeigu Sprendime *Hollmann* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo apibūdintame teisės akte nebūtų buvęs numatytas mokesčio bazės sumažinimas 50 %, bet kuriuo atveju būtų buvę pripažinta, kad šiame teisės akte įtvirtintas skirtingas požiūris, nes pagal jį mažas pajamas gaunančio nerezidento gautas turto vertės prieaugis buvo apmokestinamas fiksuotu 28 % mokesčio tarifu, o toks pat turto vertės prieaugis, gautas tokias pat mažas pajamas gaunančios rezidento, galėjo būti apmokestinamas pagal tarifų skalę, kurioje numatytas mažiausias mokesčio tarifas nesiekė 28 %.

56. Tiesą sakant, dėl, pirma, Portugalijos visoms pajamoms (įskaitant gautą turto vertės prieaugį) taikomo progresinio mokesčio tarifo (ši sistema bendrai taikoma rezidentams) ir, antra, turto vertės prieaugiui jos taikomo fiksuoto tarifo (ši sistema bendrai taikoma nerezidentų, negaunančių kitų Portugalijoje apmokestinamų pajamų, gautam vienkartiniam turto vertės prieaugiui), beveik neišvengiama, kad susiklosčius tam tikroms panašioms situacijoms kai kurių mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtis būtų mažiau palanki nei mokesčių mokėtojų rezidentų padėtis [45]. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją bet koks, net ir mažiausias, nepateisinamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas turi būti laikomas diskriminaciniu. Todėl tam, kad teisės aktas būtų laikomas nesuderinamu su Sąjungos teise, iš esmės pakanka, kad mokesčių įstatyme būtų įtvirtinta tiesioginė arba netiesioginė bent vieno apmokestinamojo asmens diskriminacija, esant tarpvalstybinei situacijai [46].

44 61 punktas. Išskirta mano. Žinoma, to sprendimo 40 punkte Teisingumo Teismas užsiminė, kad: „50 % prieaugio mokestinė bazė, Portugalijoje nustatoma tik mokesčių mokėtojams rezidentams ir nenustatoma mokesčių mokėtojams ne rezidentams, yra EB 56 straipsnio draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas“. Vis dėlto Teisingumo Teismas šia išvada neapsiribojo ir paskui konstatavo, kad apribojimą lėmė tai, kad dėl pirma nurodytų aplinkybių mokesčio mokėtojai nerezidentai buvo apmokestinami didesniu mokesčiu. Žr., pavyzdžiui, 51 punktą. Galbūt atsižvelgiant į tai galima daryti išvadą, kad 40 punkte pateikta tik tarpinė išvada. Iš tiesų mokesčių mokėtojas nerezidentas gali atsidurti nepalankioje padėtyje dėl mokėtino mokesčio galutinės sumos. Šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 68 punktas).

45 Žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 47 punktas).

46 Šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Prancūzų bendruomenės vyriausybė ir Valonijos vyriausybė* (C-212/06, EU:C:2008:178, 52 punktas). Todėl nemanau, kad išvada, jog diskriminacija gali būti, nes taikant skirtingus skaičiavimo metodus gaunamas „bendras“ lygiavertis rezultatas, atitinka tokią jurisprudenciją ar individualios teisės, kurią Sąjungos piliečiai kildina iš judėjimo laisvės, esmę.

57. Šiomis aplinkybėmis, priešingai, nei siūlo pareiškėjas, Sprendimo *Hollmann* negalima aiškinti [47] taip, kad jis reiškia, jog siekdama panaikinti Teisingumo Teismo nustatytą apribojimą Portugalijos vyriausybė būtinai turėjo leisti nerezidentams (net ir tais atvejais, kai jiems taikomas 28 % mokesčio tarifas) pasinaudoti ir mokesčio bazės sumažinimu 50 % [48]. Kaip jau pažymėjau, Sąjungos teisėje tik reikalaujama, kad valstybės narės leistų kitų valstybių narių rezidentams pasinaudoti tokia pačia, o ne palankesne, tvarka nei ta, kuri taikoma piliečiams [49]. Taigi, Portugalijos vyriausybė turėjo užtikrinti tik tai, kad bendras to paties pobūdžio sandoriams, kuriuos vykdo panašios padėties mokesčių mokėtojai, faktiškai taikomas mokesčio tarifas būtų tapatus.

58. Kaip nurodyta Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje, po to, kai buvo priimtas Sprendimas *Hollmann*, Portugalijos mokesčių teisės aktai buvo pakeisti dvejopai.

59. Pirma, Portugalijos vyriausybė nusprendė leisti Sąjungos piliečiams pasirinkti būti apmokestintiems kaip rezidentams arba kaip nerezidentams. Savo pastabose Portugalijos vyriausybė nurodė, kad nori verčiau palikti Sąjungos piliečiams galimybę pasirinkti patiems, o ne jiems nustatyti konkrečią apmokestinimo tvarką. Taip buvo padaryta siekiant atleisti suinteresuotuosius asmenis nuo reikalavimo pranešti Portugalijos mokesčių administratoriui apie savo bendras pajamas ir nuo su tuo susijusių papildomų reikalavimų laikymosi išlaidų.

60. Antra, buvo pakeisti atitinkamai pagal Portugalijos rezidentams skirtą sistemą ir pagal Europos Sąjungoje gyvenantiems asmenims skirtą sistemą taikomi mokesčio tarifai. Be kita ko, buvo įvestas papildomas solidarumo mokestis, taikomas tik Portugalijos rezidentams.

61. Taigi, galima daryti išvadą, kad nustatant mokesčio bazę už 2017 mokestinius metus buvo atsižvelgta tik į 50 % Portugalijos rezidentų gauto turto vertės prieaugio. Šiai sumai buvo taikoma iš intervalų sudaryta skalė. Į aukščiausią intervalą patenkančių pajamų, viršijančių 80 640 EUR, dalis buvo apmokestinta 48 % mokesčio tarifu, prie kurio tam tikriems mokesčio mokėtojams buvo taikomas papildomas (solidarumo) mokestis, kurio tarifas buvo 5 % nuo pajamų dalies, viršijančios 250 000 EUR. Todėl nekilnojamojo turto vertės prieaugiui taikomas ribinis mokesčio tarifas buvo 26,5 %. Tačiau pagal nerezidentams taikomą tvarką gautam turto vertės prieaugiui nebuvo taikomas 50 % sumažinimas. Toks turto vertės prieaugis buvo apmokestintas vienu 28 % tarifu.

62. Kadangi Sąjungos piliečiams nerezidentams mokesčių tikslais taikytinas ribinis tarifas buvo didesnis nei rezidentams taikytinas tarifas, galėtų atrodyti, kad nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose buvo nustatytas skirtingas požiūris, nepalankus Sąjungos piliečiams nerezidentams mokesčių tikslais, nes buvo leidžiama jiems faktiškai bendrai taikyti didesnę mokesčio nuo gauto turto vertės prieaugio naštą. Kitomis aplinkybėmis išvada, kad tai buvo tam tikros formos diskriminacinis nerezidentų apmokestinimas, būtų atrodžiusi neišvengiama, panašiai, kaip buvo konstatuota Sprendime *Hollmann*.

47 Šiuo klausimu Portugalijos vyriausybė, be kita ko, teigia, kad, jeigu pareiškėjas būtų norėjęs pasirinkti rezidentams taikomą tvarką ir taip pasinaudoti ta lengvata, jis būtų galėjęs ištaisyti savo deklaraciją, kai teikė prašymą dėl *ex-gratia* mokėjimo, pagal GPMK 140 straipsnį, siejamą su ATA parengtame 2012 m. spalio 29 d. Aplinkraštyje Nr. 20162 pateiktais nurodymais.

48 Gali atrodyti, kad 2018 m. rugsėjo 6 d. Teisingumo Teismo nutartyje *Patrício Teixeira* (C-184/18, nepaskelbta Rink., EU:C:2018:694) pasirinktas sprendimas patvirtina tokį teiginį. Iš tiesų toje nutartyje Teisingumo Teismas rėmėsi tik tuo, kad nagrinėjamose taisyklėse buvo nustatytas sumažinimas 50 %, ir, neišnagrinėjęs visų taikytinų teisės aktų, padarė išvadą, kad apribojimas buvo. Vis dėlto, kaip paaiškinta, sprendžiant tokius klausimus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateikta informacija turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į visas aplinkybes – buvo nurodyta tik tai, kad turto vertės prieaugis, į kurį reikia atsižvelgti, 50 % mažinamas tik rezidentams.

49 Šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimą *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 20 punktas).

63. Vis dėlto pažymėtina, kad šiuo metu Portugalijos teisės aktuose numatyta galimybė kiekvienam kitoje valstybėje narėje gyvenančiam asmeniui pasirinkti rezidentams taikomą tvarką. Mano nuomone, ši galimybė pasirinkti pašalina bet kokį diskriminacinį apmokestinimą, žinoma, su sąlyga, kad atitinkami mokesčių mokėtojai nerezidentai laiku ir tinkamai informuojami apie tokią galimybę. Iš tiesų pagal judėjimo laisvių taisykles tik reikalaujama, kad kitoje valstybėje narėje gyvenantiems Sąjungos piliečiams būtų suteikta galimybė pasinaudoti tokiomis pačiomis mokesčių teisės nuostatomis kaip ir rezidentams [50].

64. Taigi, jeigu kitoje valstybėje narėje gyvenantis Sąjungos pilietis turi realią ir veiksmingą galimybę pasirinkti tokią pačią tvarką (o tai reiškia, kad apie tokią galimybę turi būti laiku ir veiksmingai informuota), kokia taikoma rezidentams, neturėtų būti pripažįstama diskriminacija [51]. Jeigu taip yra, manau, kad klausimas, ar toks mokesčio mokėtojas pasinaudojo tokia galimybe, yra nesvarbus, nes valstybės narės turi teisę leisti savo apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti iš kelių tvarkų [52].

65. Pažymėtina, kad, kaip jau buvo minėta, dabartiniame nacionalinės mokesčių teisės aktų suderinimo arba nesuderinimo etape valstybės narės gali laisvai nustatyti, jų manymu, tinkamiausią apmokestinimo sistemą, pavyzdžiui, progresinio apmokestinimo dalimis, kurios apskaičiuojamos atsižvelgiant į visas atitinkamo asmens pajamas, sistemą. Todėl Portugalija, taikydama Teisingumo Teismo sprendimą *Hollmann*, galėjo tiesiog nuspręsti įpareigoti nerezidentus, taip, kaip yra įpareigoti rezidentai, deklaruoti visas savo pajamas tam, kad būtų galima nustatyti, kokiu tarifu apmokestinti perleidus nekilnojamąjį turtą gautą jo vertės prieaugį. Iš tiesų tai būtų reiškę, kad atitinkami asmenys būtų turėję užpildyti dvi mokesčių deklaracijas, tačiau tai, be abejonės, būtų buvę nepageidaujama, bet vis dėlto, nesant suderinimo, neišvengiama lygiagretaus dviejų valstybių narių įgaliojimų mokesčių srityje įgyvendinimo pasekmė [53]. Bet koks kitas sprendimas iš esmės būtų išbandymas kiekvienos valstybės narės mokestiniam savarankiškumui.

66. Priežastys, dėl kurių Portugalijos vyriausybė nepasirinko šios galimybės, atrodo akivaizdžios, t. y. ji norėjo palengvinti mokesčių formalumus, kurie kitu atveju būtų taikomi nerezidentams mokesčių tikslais [54].

67. Mano nuomone, Portugalija visiškai turi teisę taip elgtis, *jeigu* – ir tai yra esminė sąlyga – leidžia nerezidentams pasirinkti, kad jų turto vertės prieaugis būtų apmokestinamas lygiai taip pat, kaip ir rezidentų. Tam reikia, kad Portugalijoje gautas turto vertės prieaugis nebūtų apmokestinamas atsižvelgiant į ribinį intervalą ir būtų padalytas į skirtingus intervalus, kurie taikomi, jeigu apmokestinamosios pajamos Portugalijoje būtų apmokestintos proporcingai šioje valstybėje narėje gautam prieaugiui, išreikštam bendrų pajamų procentine dalimi. Iš tiesų negalima daryti prielaidos, kad Portugalijoje gautas prieaugis būtinai atitinka tą, kuris tokiu atveju patektų į paskutinį intervalą. Tai

50 Komisija per posėdį nurodė mananti, kad pareiškėjas būtų galėjęs pasirinkti taikyti neteisėtą arba teisėtą tvarką. Vis dėlto pažymėtina, kad tariamas galimybės pasirinkti apmokestinimą fiksuotu tarifu neteisėtumas yra pagrįstas diskriminaciniu jos pobūdžiu. Taigi, ši tvarka būtų neteisėta ne dėl savo pobūdžio, o atsižvelgiant į jos palyginimą su rezidentams taikoma tvarka. Todėl, kadangi, mano nuomone, nuo to momento, kai nerezidentai gali pasirinkti būti apmokestinami lygiai taip pat kaip rezidentai, negalima pripažinti jokios diskriminacijos, logiška manyti, kad minėtas pareiškėjas gali rinktis iš dviejų tinkamų variantų.

51 Paklausta apie tai per posėdį Komisija pripažino, kad kilo sunkumų sprendžiant, kaip Portugalija turėjo taikyti Sprendimą *Hollmann*. Vis dėlto Komisija pažymėjo, kad jeigu Portugalija taikytų tą pačią apmokestinimo tvarką, pagal kurią siekiant nustatyti mokesčio tarifą reikia atsižvelgti į visas rezidentų ir nerezidentų pajamas, nebūtų galima pagrįstai konstatuoti diskriminacijos.

52 Valstybės narės neprivalo nustatyti tvarkos taikymo; jos gali leisti asmenims pasirinkti, kurios tvarkos jie norėtų. Pagal analogiją žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 73 punktas).

53 Žr., pavyzdžiui, 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38 punktas). Iš tiesų bet koks priešingas sprendimas reikštų, kad būtų ginčijama valstybių narių galimybė lygiagrečiai įgyvendinti savo įgaliojimus. Šiuo klausimu norėčiau patikslinti, jog dėl to, kad, mano nuomone, nėra nustatyta jokios diskriminacijos, nereikia atlikti proporcingumo vertinimo pagal Sąjungos teisę. Įvertinti proporcingumą reikalaujama tik pateisinimo etape. Žr., pavyzdžiui, 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 punktas).

54 Žinoma, esant tokiai situacijai, rezidentai yra nepalankesnėje padėtyje, nes neturi galimybės pasinaudoti šiuo formalumų sumažinimu. Vis dėlto, kaip jau buvo nurodyta, pagal Sąjungos teisę nedraudžiama atvirkštinė diskriminacija. Šiuo klausimu žr. 1994 m. birželio 16 d. Sprendimą *Steen* (C-132/93, EU:C:1994:254, 11 punktas).

reiškia, kad apmokestinamajam asmeniui, kurio pajamos iš kitų valstybių narių yra 25 000 EUR, o Portugalijoje – 5 000 EUR, šie 5 000 EUR už 2017 mokestinius metus turėtų būti apmokestinti ne 37 % tarifu, o vidutiniu tarifu, kuris būtų taikomas, jeigu visos pajamos būtų apmokestintos Portugalijoje, būtent – atsižvelgiant į bylos medžiagoje pateiktą informaciją – 27,95 % tarifu.

68. Dėstydamas šią nuomonę atsižvelgiau į tai, kad Teisingumo Teismas Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 162 punkte ir Sprendimo *Gielen* 53 punkte konstatavo, jog „įsisteigimo laisvę ribojanti nacionalinė tvarka lieka nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamojo pobūdžio“ [55]. Vis dėlto pažymėtina, kad Teisingumo Teismo didžioji kolegija Sprendime *Bevola and Jens W. Trock* [56] laikėsi kitokio požiūrio ir nagrinėjo, ar galimybė nerezidentams pasirinkti kitą tvarką keičia situaciją, kiek tai susiję su nediskriminavimo klausimu.

69. Sunku padaryti kitokią išvadą nei kad Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock* Teisingumo Teismas iš tiesų nukrypo nuo šios ankstesnės jurisprudencijos, nes joje šiuo tikslu buvo atskirai išnagrinėta kiekviena valstybės narės teisės akto nuostata. Taip pat galima pažymėti, kad Teisingumo Teismo sprendimuose *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir *Gielen* taikytą požiūrį galima paaiškinti šiose dviejose bylose aptariamais atvejais esančiomis alternatyvomis.

70. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation* išnagrinėtu atveju atitinkamos mokesčio mokėtojos iš tiesų galėjo pasirinkti vieną iš dviejų tvarkų, kurios *abi* buvo nesuderinamos su Sąjungos teise [57].

71. Sprendime *Gielen* išnagrinėtu atveju buvo galimybė pasirinkti mokesčių mokėtojui visomis aplinkybėmis palankią arba jam visada nepalankią tvarką [58]. Kadangi nebuvo jokios naudos rinktis antrąjį variantą, valstybė narė, siūlydama rinktis iš dviejų variantų, negalėjo siekti nieko kito, tik suklaidinti kai kuriuos apmokestinamuosius asmenis. Ir priešingai, kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *Hirvonen*, jeigu Sąjungos piliečiai gali pasirinkti tvarką, kuri apskritai yra palankesnė nei įprasta apmokestinimo tvarka, ir iš mokesčių mokėtojų nerezidentų ji nereikalauja tiek pastangų kaip iš mokesčių mokėtojų rezidentų, Sprendime *Gielen* išdėstytas požiūris netaikomas [59].

72. Atsižvelgdamas į šias prieštaringas teismo nuomones (jeigu Teisingumo Teismas nesilaikys didžiosios kolegijos požiūrio, išreikšto Sprendime *Bevola and Jens W. Trock*), manau, kad šioje byloje reikia užduoti klausimą, ar apmokestinimo tvarka gali būti laikoma diskriminacine, esant tarpvalstybinėms situacijoms, jeigu Sąjungos piliečiai gali pasirinkti iš dviejų galimybių, kurios abi turi privalumų ir trūkumų, tačiau viena iš jų tiksliai atitinka rezidentams taikomą tvarką.

73. Mano nuomone, į šį klausimą galima atsakyti tik neigiamai. Iš tiesų laisvosios rinkos ekonomikoje turi būti laikoma, kad asmenys veikia racionaliai [60]. Todėl negali būti laikoma, kad valstybė narė atsako už tai, kad apmokestinamasis asmuo nepasirinko tvarkos, kurią taikant būtų kuo labiau sumažinta jam tenkanti mokesčio našta [61]. Be to, tai, kad nerezidentai turėjo, atsižvelgdami į savo padėtį, pasirinkti,

55 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 162 punktas) ir 2010 m. kovo 18 d. Sprendimas *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), 53 punktas).

56 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 25 punktas).

57 Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation's case* kitas šiame sprendime nurodytas variantas buvo apibūdintas jo 15 punkte ir dėl jo Teisingumo Teismas jau buvo konstatavęs, kad jis taip pat nėra palankus. Žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 61–65 punktai).

58 Žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 40 punktas). Iš tiesų vienintelis skirtumas tarp dviejų Teisingumo Teismo aprašytų tvarkų buvo tas, kad tik pagal vieną iš jų buvo leidžiama atsižvelgti į kitoje valstybėje narėje išdirbtą laiką.

59 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 43 punktas).

60 Šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 4 d. Sprendimą *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, 38 punktas).

61 Pagal analogiją žr. 2020 m. sausio 30 d. Sprendimą *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 64 ir 65 punktai).

kokia tvarka jiems geriausia, ir jiems nebuvo nustatyta konkrečios tvarkos, negali *savaime* būti tam tikras laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Tam, kad būtų nustatyta, jog yra apribojimas, turi būti diskriminacija. Taigi, kaip jau nurodžiau, svarbu tai, kad nerezidentai panorėję galėjo pasirinkti, kad jų gautas turto vertės prieaugis būtų apmokestintas lygiai taip pat kaip rezidentų.

74. Nors, kaip nurodyta SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte, mokesčių srityje negalima tikėtis visiškos ir tobulos lygybės, tokiais atvejais turi būti iš esmės nagrinėjamas pareiškimas dėl diskriminacijos. Šiomis aplinkybėmis konkrečios nacionalinės teisės nuostatos negalima vertinti atskirai, neatsižvelgiant į visas atitinkamų asmenų turimas galimybes. Kaip jau paaiškinau, vien to, kad nerezidentams taikomas mokesčio bazės sumažinimas, *savaime* nepakanka, kad būtų galima įvertinti, ar taikomas skirtingas vertinimas: būtina atsižvelgti ir į visas nuostatas, kurias taikant visas kartu nustatomas faktinis mokesčio tarifas [62].

75. Šioje byloje aptariamu atveju Sąjungos piliečiams nerezidentams *faktiškai* taikomas mokesčio tarifas (t. y. atsižvelgiant į mokesčio bazės skirtumus) yra didesnis nei tas, kuris taikomas rezidentams. Vis dėlto galima pažymėti, kad, kalbant apie faktinį ribinį tarifą, 2017 m. šis skirtumas buvo 1,5 % (įvedus papildomą solidarumo mokestį), o 2007 m., tai yra Sprendime *Hollmann* nurodytais mokestiniais metais [63], jis buvo 4 %.

76. Ko gero, dar svarbiau yra tai, kad, galbūt kitaip nei Sprendime *Hollmann* aptartu atveju, paaiškėjo, jog nors nerezidentai ir privalo pateikti deklaraciją, jie neprivalo Portugalijos mokesčių administratoriui deklaruoti visų savo pajamų. Taigi, kitaip nei rezidentai, nerezidentai neprivalo užpildyti visų deklaracijos priedų ir pateikti juose nurodytą informaciją patvirtinančių dokumentų. Kadangi, kaip nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, pagal apmokestinimo tvarką nerezidentams užkrauta papildoma administracinė našta gali būti laikoma apribojimu, siekiant nustatyti, ar mokestinė priemonė tokiems apmokestinamiesiems asmenims yra nepalanki, būtina atsižvelgti ir į priešingą situaciją, kai tokiems nerezidentams tokios naštos neužkraunama [64].

77. Jeigu išnagrinėtume, pavyzdžiui, asmens, 2017 mokestiniais metais gavusio daugiau kaip 250 000 EUR pajamų, be to, už parduotą garažą gavusio dar 5 000 EUR turto vertės prieaugį, padėtį, šis skirtumas siekia tik apie 153 EUR [65]. Atsižvelgiant į tai, kad, jeigu toks asmuo pasirinktų būti apmokestintas kaip rezidentas, jis, kaip visi rezidentai, turėtų deklaruoti visas savo pajamas, įskaitant gautas iš šaltinių, esančių ne tokios valstybės teritorijoje, ir prireikus jas pagrįsti, galima manyti, kad šiomis aplinkybėmis toks nerezidentas pasirinktų būti apmokestintas kaip nerezidentas.

78. Iš to išplaukia, kad nerezidentams nustatyta tvarka, kuri taikoma atsižvelgiant į konkretų atvejį [66], tam tikromis aplinkybėmis kitos valstybės narės rezidentams gali būti palankesnė nei apmokestinimo valstybės narės rezidentams. Žinoma, ši prielaida gali atrodyti labai nereikšminga, tačiau ji yra reali. Taigi negalima atmesti, kad sprendimas pasirinkti nerezidentams taikomą režimą gali būti racionalaus pasirinkimo rezultatas.

62 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Milkova* (C-406/15, EU:C:2017:198, 56 punktas).

63 Žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 7, 9 ir 38 punktai).

64 Šiuo požiūriu žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimą *Komisija / Airija* (74/82, EU:C:1984:34, 51 punktas), 2012 m. spalio 18 d. Sprendimą *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 32 punktas) ir 2020 m. sausio 30 d. Sprendimą *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 62 punktas). Vis dėlto taip nėra tais atvejais, kai tokios pareigos pateisinamos atsižvelgiant į ypatingą nerezidentų padėtį ir yra proporcingos tam, kas būtina mokesčiui surinkti. Šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 37 punktas).

65 Kaip jau paaiškinau, reikia atsižvelgi į vidutinį tarifą (šiame pavyzdyje nurodytu atveju – 44,9 %, prie kurio pridedamas 5 % solidarumo mokestis), o ne į ribinį tarifą. Taigi, skirtumas yra 152,32 EUR, o ne 75 EUR.

66 Dėl šios aplinkybės svarbos žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 72 punktas).

79. Manau, kad bet kuriuo atveju Teisingumo Teismo sprendimuose *Test Claimants in the FII Group Litigation* ir *Gielen* padarytos išvados, net jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, jog šie sprendimai vis dar yra tinkami teisės šaltiniai, negali būti be išlygų taikomos, kalbant apie tokius teisės aktus, kokius šioje byloje nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Vis dėlto svarbiausia yra tai, kad nerezidentams turi būti suteikta galimybė pasirinkti: jiems turi būti pranešta apie jų teisę (o vėliau turi būti leista) pasirinkti turto apmokestinimo tikslais būti vertinamiems taip pat, kaip rezidentai.

V. Išvada

80. Taigi, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija)pateiktą prejudicinį klausimą:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos kitos valstybės narės rezidentui pardavus valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautas turto vertės prieaugis apmokestinimas pagal kitokią apmokestinimo tvarką nei ta, kuri taikoma rezidentams, jeigu tais pačiais teisės aktais nerezidentui suteikiama galimybė pasirinkti rezidentams taikomą apmokestinimo tvarką. Šiomis aplinkybėmis atitinkamos valstybės narės valdžios institucijos turi užtikrinti, kad apie tokią galimybę pasirinkti nerezidentams būtų pranešta aiškiai, laiku ir suprantamai ir kad būtų pašalintos pasekmės, susijusios su tuo, kad visos atitinkamo asmens pajamos neapmokestinamos šioje valstybėje. Vis dėlto patikrinti, ar laikomasi šių reikalavimų, turi nacionalinis teismas.