Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽERARDA HOGANA [*GERARD HOGAN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 19. novembrī[1]

Lieta C-388/19

MK
pret
Autoridade Tributária e Aduaneira

(*Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs), Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 63. un 65. pants – Kapitāla brīva aprite – Veicamā pārbaude – Nediskriminācijas princips – Nodokļu tiesību akti – Nodoklis par kapitāla pieaugumu no nekustamā īpašuma – Rezidenti un nerezidenti – Situāciju līdzība – Lielāks nodokļu slogs nerezidentiem – Vienlīdzīgas attieksmes jēdziens – Iespēja nerezidentiem izvēlēties rezidentiem piemērojamo režīmu

I. Ievads

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas ietver LESD 18., 63., 64. un 65. panta interpretāciju, ir iesniegts saistībā ar nodokļu strīdu starp prasītāju, MK, un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle). Tas attiecas uz nodokļu iestādes paziņojumu par nodokļu aprēķināšanu attiecībā uz prasītāja ienākumiem par 2017. gadu. Šajā atsaucē vēlreiz ir izvirzīts jautājums par to, kas veido diskriminējošas nodokļu uzlikšanas veidu starp rezidentiem un nerezidentiem.

2. MK ir Francijas rezidents. Viņa izvirzītās prasības būtība ir tāda, ka viņam ir jāmaksā augstāka kapitāla pieauguma nodokļa likme par Portugāles aktīvu atsavināšanu sakarā ar viņa nerezidenta statusu šajā valstī. Attiecīgi šajā lietā tiek uzdots jautājums, vai, lai konstatētu diskriminācijas esamību un tādējādi kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ir nepieciešams veikt vispārēju novērtējumu par visām sekām, kas izriet no īpaša nodokļu režīma piemērošanas. Citiem vārdiem sakot, jautājums ir par to, vai šim nolūkam ir nepieciešams salīdzināt visas nodokļu iespējas, kas pieejamas personām, kuras dzīvo citā dalībvalstī, ar tām, kuras pieejamas nodokļu dalībvalsts rezidentiem, vai – alternatīvi – šis salīdzinājums būtu jāveic attiecībā uz katru no šiem variantiem, tos skatot atsevišķi?

3. Pirms pievēršos šo jautājumu izvērtēšanai, varētu būt lietderīgi vispirms izklāstīt attiecīgos valsts un Savienības tiesību aktus.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

II. Tiesiskais regulējums

4. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – "*CIRS*") 10. panta 1. punkta a) apakšpunktā "kapitāla pieauguma" jēdziens ir definēts šādi:

"1. "Kapitāla pieaugums" ir jebkādi ienākumi, kas, lai gan nav uzskatāmi par uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības rezultātā gūtiem ienākumiem vai ienākumiem no kapitāla vai nekustamā īpašuma, rodas:

a) nododot par atlīdzību lietu tiesības uz nekustamo īpašumu un lietojot visu personīgo mantu uzņēmējdarbībai un profesionālai darbībai, ko individuāli veic pats īpašnieks;".

5. *CIRS* 15. panta 1. un 2. punktā "Piemērošanas joma" ir noteikts:

"1. Attiecībā uz personām, kuras dzīvo Portugāles teritorijā, ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikti visi ienākumi, ieskaitot ienākumus, kas gūti ārpus Portugāles teritorijas.

2. Nerezidentu gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir jāmaksā tikai par ienākumiem, kas iegūti Portugāles teritorijā."

6. *CIRS* 18. panta 1. punkta h) apakšpunkta izpratnē par Portugāles teritorijā iegūtiem uzskata:

"h) ienākumus no nekustamā īpašuma, kas tur atrodas, ieskaitot kapitāla pieaugumu, kas rodas no tā atsavināšanas."

7. Pamatlietas faktu norises laikā *CIRS* 43. panta "Kapitāla pieaugums" 1. un 2. punkts, kas izriet no 2016. gada 28. decembra Likuma Nr. 42/2016 (OE/2013), bija šāds:

"1. Ienākumu, ko atzīst par kapitāla pieaugumu, summu veido saskaņā ar turpmākajiem pantiem noteikta starpība starp kapitāla pieaugumu un zaudējumiem vienā un tajā pašā gadā.

2. Iepriekšējā punktā minētās pozitīvās vai negatīvās starpības summu, kas radusies rezidentu veikto 10. panta 1. punkta a), c) un d) apakšpunktā minēto darījumu rezultātā, ņem vērā tikai 50 % apmērā."

8. *CIRS* 68. panta 1. punktā ir noteikta progresīvā nodokļu līmeņu skala. 2017. gadā nodokļu likmes bija šādas [2]:

Ar nodokli apliekamais ienākums (euro)	Likmes (procentos)	
	Parasta (A)	Vidēja (B)
Līdz 7091	14,50	14,500
Virs 7091 līdz 20 261 ieskaitot	28,50	23,600
Virs 20 261 līdz 40 522 ieskaitot	37	30,300
Virs 40 522 līdz 80 640 ieskaitot	45	37,613
Virs 80 640	48,00	–

2 No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka jēdziens "vidēja likme" (turpmāk norādītās tabulas B sleja) attiecas uz tādu ar nodokli apliekamā ienākuma summu, kas atbilst katra nodokļu līmeņa augšējai robežai. Visi ar nodokli apliekamie ienākumi, kas pārsniedz šo robežu, tiks aplikti ar nodokļiem, pamatojoties uz nākamā nodokļu līmeņa "parasto likmi" (turpmāk norādītās tabulas A sleja).

9. Saskaņā ar 68.a pantu papildu solidaritātes nodoklis 2,5 % apmērā tika piemērots ar nodokli apliekamajam ienākumam no 80 000 EUR līdz 250 000 EUR; virs šīs summas solidaritātes likme bija 5 %.

10. Redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā, *CIRS* 72. pantā bija paredzēts:

"1. Ar autonomo likmi 28 % tiek aplikts:

a) kapitāla pieaugums, kas minēts 10. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā un ko guvušas personas, kuras nav Portugāles teritorijas rezidenti, ar noteikumu, ka tas nerodas no pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas šajā teritorijā;

[..].

9. Citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts rezidenti (ja pēdējā minētajā situācijā notiek informācijas apmaiņa par nodokļu jautājumiem) attiecībā uz 1. punkta a) un b) apakšpunktā un 2. punktā minētajiem ienākumiem var izvēlēties piemērot šādai peļņai nodokļa likmi, kas saskaņā ar 68. panta 1. punktā paredzēto tabulu būtu piemērojama, ja attiecīgos ienākumus iegūtu Portugāles rezidenti.

10. Lai noteiktu iepriekšējā punktā minēto nodokļa likmi, ņem vērā visus ienākumus, tostarp tos, kas iegūti ārpus minētās teritorijas, ar tādiem pašiem noteikumiem, kādus piemēro rezidentiem.

[..]"

III. Pamatlietas fakti un prejudiciālais jautājums

11. 2018. gada 31. maijā MK ir iesniedzis Portugāles nodokļu iestādē nodokļu deklarāciju par 2017. finanšu gadu saskaņā ar *IRS* (iedzīvotāju ienākuma nodoklis) 3. modeli. Šajā deklarācijā MK papildus noteiktiem nekustamā īpašuma ienākumiem ir deklarējis kapitāla pieauguma vērtību, kas gūta no Portugālē esošas ēkas tālākpārdošanas. Attiecīgās nodokļu deklarācijas priekšpusē prasītājs ir veicis atzīmes 8.B tabulas 4. ailē (kas atbilst "nerezidentam"), 6. ailē (kas atbilst "Savienības valsts rezidentam") un 7. ailē (izvēloties aplikšanu ar nodokļiem, kas piemērojami nerezidentiem), noraidot 9. ailē paredzēto iespēju (tikt apliktam ar nodokli saskaņā ar vispārējo nodokļa likmi, kas paredzēta Ienākuma nodokļa kodeksa 68. pantā) un 10. ailē esošo iespēju (tikt apliktam ar nodokli saskaņā ar rezidentiem piemērojamo tiesisko regulējumu).

12. Nodokļu iestāde 2018. gada 5. jūlijā ir izdevusi nodokļu paziņojumu par summu 24 654,22 EUR, kas aprēķināta, gūtajam kapitāla pieaugumam no nekustamā īpašuma 100 % apmērā piemērojot īpašu nodokļa likmi 28 % apmērā. Attiecīgi iestāde nav piemērojusi ar nodokli apliekamās bāzes samazinājumu 50 % apmērā, kas piemērojams nodokļa maksātājiem rezidentiem.

13. 2018. gada 30. novembrī MK ir apstrīdējis šī paziņojuma likumību valsts tiesā, apgalvojot, ka tas esot balstīts uz normatīvajiem aktiem, kas diskriminē citu Savienības dalībvalstu valstspiederīgos, kuriem Portugālē nav nodokļu rezidenta statusa. Attiecīgi MK apgalvoja, ka šie tiesību akti esot kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta izpratnē.

14. Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka 2007. gada 11. oktobra spriedumā C-443/06 *Hollmann* (EU:C:2007:600) Tiesa ir nospriedusi, ka Portugāles nodokļu tiesību aktos, kas piemērojami 2003. taksācijas gadam, esot bijis paredzēts kapitāla aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu. Tāpēc šī tiesa jautāja, vai šiem tiesību aktiem vēlāk veiktie grozījumi faktiski izbeidz kapitāla aprites ierobežojumus, kurus Tiesa šajā lietā ir identificējusi.

15. Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs), Portugāle) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [LESD 18., 63., 64. un 65. panta] noteikumi, aplūkojot tos kopā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā šajā lietā apstrīdētais, [kas ir] grozīts [..], [lai] ļautu iespēju, ka kapitāla pieaugums no kādā dalībvalstī (Portugāle) esošu nekustamo īpašumu atsavināšanas, ko guvis citas Eiropas Savienības dalībvalsts (Francija) rezidents, pēc šā nodokļu maksātāja izvēles netiktu aplikts ar nodokli, kas ir lielāks par to, ar kādu saistībā ar šo pašu darījumu tiktu aplikts kapitāla pieaugums, ko guvis šo nekustamo īpašumu atrašanās vietas valsts rezidents?"

IV. Vērtējums

16. Ciktāl iesniedzējtiesas jautājums attiecas uz vairākiem Līguma noteikumiem, vispirms ir nosakāms, kuri no šiem noteikumiem faktiski ir nozīmīgi.

A. Nozīmīgo Līguma noteikumu noteikšana

17. Savā jautājumā iesniedzējtiesa atsaucas uz LESD 18., 63., 64. un 65. pantu. Saskaņā ar LESD 63. panta 1. punktu visi kapitāla aprites ierobežojumi starp dalībvalstīm un starp dalībvalstīm un trešām valstīm ir aizliegti.

18. Saskaņā ar 64. panta 1. punktu 63. pants neskar jebkādu ierobežojumu, kas ir bijuši spēkā 1993. gada 31. decembrī saskaņā ar valsts vai Savienības tiesību aktiem, kuri pieņemti attiecībā uz kapitāla apriti uz trešām valstīm vai no tām, iesaistot jo īpaši tiešos ieguldījumus, tajā skaitā ieguldījumus nekustamajā īpašumā, piemērošanu trešām valstīm.

19. Savukārt 65. panta 1. un 3. punkts jo īpaši noteic, ka 63. panta noteikumi neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību aktu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Tas pats par sevi ir saistīts ar to, ka šīs tiesību normas nedrīkst būt patvaļīgas diskriminācijas vai slēptas kapitāla un maksājumu brīvas aprites ierobežošanas veids, kā noteikts LESD 63. pantā.

20. Šajā kontekstā ir jānorāda – kaut gan LESD nav definēts jēdziens "kapitāla aprite", saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Padomes Direktīvai 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV 1988, L 178, 5. lpp.) kopā ar nomenklatūru un tai pievienoto paskaidrojumu ir norādoša vērtība šajā sakarā [3]. Saskaņā ar šo paskaidrojumu pārrobežu kapitāla apritē ietilpst jo īpaši "ēku un zemes pirkumi un ēku celtniecība, ko privātpersonas veic, lai gūtu ienākumus vai izmantotu personiskām vajadzībām". Līdz ar to jebkurš valsts pasākums, kas attiecas uz dalībvalstī esošas ēkas pirkšanu, ko veic fiziskas personas nerezidenti, pat ja iegāde nenotiek ieguldīšanas nolūkos, jāuzskata par tādu, kas ietilpst LESD 63.–65. panta piemērošanas jomā [4].

3 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131, 39. punkts).

4 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1999. gada 16. marts, *Trummer* un *Mayer* (C-222/97, EU:C:1999:143, 24. punkts).

21. Ar iekšējo tirgu saistīto aprites brīvību piemērošana ir pakļauta diviem nosacījumiem, kuriem abiem ir jābūt izpildītiem. Pirmkārt, pamatlietā aplūkojamā situācija nedrīkst būt tikai attiecīgās dalībvalsts pilnībā iekšēja situācija [5]. Otrkārt, joma, uz kuru attiecas valsts pasākums, kura atbilstība Savienības tiesību aktiem ir apšaubīta, vēl nedrīkst būt pilnībā saskaņota [6]. Tomēr šajā lietā nav šaubu, ka abi šie nosacījumi ir izpildīti un ka 63.–65. pants attiecīgi ir piemērojams.

22. Tā kā šie noteikumi īsteno nediskriminācijas principu kapitāla brīvas aprites jomā, no LESD 18. panta viedokļa nav arī nepieciešams pārbaudīt situāciju, kuru paredzēja valsts tiesa savā prejudiciālajā nolēmumā. Šo pantu, kurā noteikts vispārējs jebkādas diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegums, ir paredzēts piemērot tikai tādās ar Savienības tiesību aktiem reglamentētās situācijās, attiecībā uz kurām Līgumā nav paredzēts specifisks diskriminācijas aizliegums [7].

23. Līdz ar to valsts nodokļu pasākumi, par kuriem iesniedzējtiesa ir lūgusi sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jāpārbauda, tikai ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu.

B. Par veicamās pārbaudes apjomu

24. Vispirms jāatzīmē, ka uzdotais jautājums neattiecas tikai uz prasītāja situāciju, bet vispārīgāk uz kāda valsts tiesību akta saderību ar Savienības tiesību aktiem, kā to aprakstījusi valsts tiesa. Tā kā uz iesniedzējtiesas uzdotiem jautājumiem attiecas atbilstības prezumpcija [8], uzskatu, ka ir jāpārbauda attiecīgais nodokļu režīms, nevis prasītāja īpašā situācija. Tāpat, tā kā uzdotais jautājums neattiecas uz trešo valstu iedzīvotāju stāvokli – pat ja kapitāla brīvas aprites princips arī aizliedz ierobežojumus starp dalībvalstīm un trešām valstīm –, manuprāt, tas nav jāpārbauda.

25. Ja Tiesa tomēr pievērstos trešo valstu iedzīvotāju situācijai, tad risinājums, kas sniegts Tiesas 2018. gada 6. septembra rīkojumā *Patrício Teixeira* (C-184/18, nav publicēts, EU:C:2018:694) (uz kuru atsaukušies daži šīs lietas dalībnieki), attiecībā uz situāciju, kuru iesniedzējtiesa aprakstījusi lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, var tikt uzskatīts par tādu, kas nav īpaši svarīgs šajā lietā.

26. Jāatzīst, ka šajā lietā, kas attiecas uz 2007. taksācijas gadā spēkā esošajiem Portugāles tiesību aktiem, Tiesa būtībā nosprieda, ka:

– par lietu neesot bijis jāziņo, jo atbilde uz prejudiciālo jautājumu nav radījusi pamatotas šaubas, tāpēc saskaņā ar Reglamenta 99. pantu to varēja izlemt ar motivētu rīkojumu;

– LESD 64. panta 1. punkta piemērošana esot varējusi tikt izslēgta, jo šis noteikums pēc būtības jau pastāvēja kodeksa sākotnējā versijā, kas bija spēkā 1993. gada 31. decembrī [9];

– ciktāl no *CIRS* 43. panta 2. punkta formulējuma neizriet, ka ar šo noteikumu ir nošķirti nodokļu maksātāji nerezidenti pēc viņu dzīvesvietas, esot bijis jāuzskata, ka attiecīgā atšķirīgā attieksme attiecās uz objektīvi līdzīgām situācijām [10].

5 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten* (C-268/15, EU:C:2016:874, 47. punkts).

6 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 16. oktobris, Komisija/Vācija (C-100/13, nav publicēts, EU:C:2014:2293, 62. punkts), un 2018. gada 22. marts, *Jacob* un *Lassus* (C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 72. punkts).

7 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 55. punkts).

8 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 29. jūlijs, *Vethanayagam* u.c. (C-680/17, EU:C:2019:627, 36. punkts).

9 32. punkts.

10 37. punkts.

27. Līdz ar to Tiesa ir secinājusi, ka "dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā izskatāmais regulējums, saskaņā ar ko kapitāla pieaugumam, kas rodas, trešās valsts rezidentam veicot šajā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma pārdošanu, uzliek lielāku nodokļu slogu nekā to, kas tiktu piemērots tāda paša veida darījumiem kapitāla pieaugumam, ko veicis šīs dalībvalsts rezidents, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, uz kuru, pamatojoties uz iesniedzējtiesas pārbaudi, neattiecas LESD 64. panta 1. punktā noteiktais izņēmums, un to nevar pamatot ar LESD 65. panta 1. punktā minētajiem iemesliem" [11].

28. Taču jāpatur prātā, ka, tā kā saskaņā ar LESD 267. pantu Tiesai nav kompetences piemērot Savienības tiesību normu konkrētā gadījumā un tādējādi novērtēt valsts tiesību aktu, atsaucoties uz šādu normu [12], atbildes uz tai uzdotajiem jautājumiem ir balstītas uz iesniedzējtiesas aprakstīto pieņēmumu un līdz ar to uz iesniedzējtiesas izdarīto piemērojamo valsts tiesību aktu izklāstu un ne obligāti ir paustas, ņemot vērā šajā dalībvalstī valdošo tiesisko situāciju, jo Tiesai par to var būt tikai netiešas un daļējas zināšanas [13].

29. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā *Patrício Teixeira* iesniedzējtiesa ir tikai minējusi *CIRS* 43. panta 2. punktu kā tajā laikā spēkā esošo atbilstošo noteikumu, saskaņā ar kuru ar nodokli apliekamā bāze tiek noteikta 50 % apmērā no nodokļu maksātāju rezidentu veiktas nekustamā īpašuma pārdošanas gūta kapitāla pieauguma. Tāpēc tikai ar atsauci uz šo īpašo noteikumu Tiesa ir nonākusi pie secinājuma, ka tiesību akti, kurus iesniedzējtiesa ir raksturojusi kā piemērojamos Portugāles tiesību aktus, ir pretrunā Savienības tiesību aktiem.

30. Tomēr šīs lietas materiālos ir norādīts, ka *CIRS* 43. panta 2. punkts, iespējams, nav vienīgā atbilstošā tiesību norma, kas jāņem vērā, lai noteiktu, vai kapitāla pieaugumam, kas rodas, trešās valsts rezidentam pārdodot dalībvalstī esošu īpašumu, bija un joprojām ir jāpiemēro lielāks nodokļu slogs nekā tas, kas būtu piemērojams kapitāla pieaugumam, ko šīs dalībvalsts rezidents guvis attiecībā uz tāda paša veida darījumu. Patiešām, šķiet, ka *CIRS* 43. panta 2. punkts ir daļa no noteikumu kopuma, kas kopā veido apvienotu kapitāla nodokļu režīmu, kurš piemērojams nodokļu maksātājiem rezidentiem. Saskaņā ar šiem citiem noteikumiem jebkurš šādas personas gūtais ienākums tiek pakāpeniski aplikts ar nodokļiem atbilstoši noteiktiem ienākumu līmeņiem. Tāpēc faktiski Portugāles nodokļu tiesību akti paredz jebkurā vienā ienākuma gadā gūto ienākumu un gūto kapitāla pieaugumu apkopošanu. Turpretī *CIRS* 72. panta 1. punkts paredz, ka kapitāla pieaugumam, kuru ir guvusi persona, kas dzīvo trešā valstī, tiek piemērota vienota nodokļa likme.

31. Šie noteikumi tādējādi liek domāt, ka jautājums par to, vai LESD 63., 64. un 65. panta izpratnē Portugāles tiesību aktos ir paredzēta kāda veida diskriminējoša aplikšana ar nodokļiem, kā tāds nav atkarīgs tik daudz no nodokļa bāzes samazinājuma par 50 %, kā tas rezidentiem paredzēts *CIRS* 43. panta 2. punktā, bet gan no jebkuras faktiskās nodokļu likmes faktiskās atšķirības, kas varētu rasties tā rezultātā. Attiecīgi tas attiecas uz jautājumu, vai nerezidentu gūtais kapitāla pieaugums no nekustamā īpašuma ir ticis aplikts ar vienotu likmi, kas bija augstāka par faktisko robežlikmi, kura tika piemērota šādam rezidentu gūtam kapitāla pieaugumam.

32. Tādējādi, ja iesniedzējtiesa lietā *Patrício Teixeira* būtu izklāstījusi režīmu, kas piemērojams nerezidentiem kopumā, domāju – ir iespējams, ka Tiesa nebūtu nonākusi pie secinājuma, ka faktu, ka 1993. gada 31. decembrī *CIRS* 43. panta 2. punktā nebija nekādu atšķirību starp rezidentiem un nerezidentiem, nevar uzskatīt par pietiekamu, lai secinātu, ka šajā datumā nav bijis objektīvu atšķirību šajā lietā apspriesto divu nodokļu maksātāju kategoriju situācijā. Uzskatu, ka Tiesai tad būtu bijis jāpārbauda, vai šī atšķirība patiesībā bija šī noteikuma un citu noteikumu, kas veido nerezidentiem piemērojamo nodokļu režīmu, kopējās ietekmes rezultāts.

11 Mans tulkojums.

12 Skat., piemēram, spriedumu, 2005. gada 26. maijs, *António Jorge* (C-536/03, EU:C:2005:323, 15. punkts).

13 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank* (C-625/17, EU:C:2018:939, 41. punkts).

33. Šādos apstākļos, lai gan Tiesas secinājums lietā *Patrício Teixeira*, protams, ir pareizs, ņemot vērā valsts tiesas šajā lūgumā izklāstīto pieņēmumu (proti, rezidentu un nerezidentu situācija ir atšķirīga *tikai* tāpēc, ka pirmie gūst labumu no nodokļa bāzes samazināšanas par 50 %), tomēr ir jāpārbauda, vai šis pieņēmums faktiski atbilst juridiskajai situācijai, kāda dominēja Portugālē 2007. taksācijas gadā (un turpmākajos gados). Ir arī jānoskaidro, vai nav lietderīgi ņemt vērā citus noteikumus, piemēram, tos, kas minēti šajā lietā [14]. Attiecīgi šie elementi ir sīkāk jāpārbauda, lai noteiktu, vai varētu jo īpaši tikt izslēgta iespējamā LESD 64. panta 1. punkta piemērošana.

34. Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesību aktu saturs, kas pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, tomēr ir jānosaka vienīgi valsts tiesai, Tiesas kompetencē ir tikai sniegt vadlīnijas tāda Savienības jēdziena interpretācijai, kurš ir pamatā atkāpes no Savienības tiesībām piemērošanai noteiktā datumā pastāvošiem valsts tiesību aktiem [15].

C. Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

1. Piemērojamie principi

35. Uzreiz var atgādināt, ka tiešie nodokļi būtībā paliek dalībvalstu kompetencē. Tām ir jānosaka nodokļu jurisdikcijas apjoms, kā arī to nodokļu sistēmas pamatprincipi. Pašreizējā valstu nodokļu tiesību aktu saskaņošanas stāvoklī tās attiecīgi var izveidot nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par piemērotu, tostarp jo īpaši paredzot progresīvu nodokļu sistēmu vai vienotu nodokli [16]. Šajā kontekstā dalībvalstis var uzlikt tādus ziņošanas un administratīvos pienākumus, kādus tās uzskata par nepieciešamiem, lai nodrošinātu efektīvu nodokļu iekasēšanu [17].

36. Tāpēc pamatbrīvības, kas attiecas uz iekšējo tirgu, nevar saprast tādējādi, ka dalībvalstij ir jāsaskaņo tās nodokļu noteikumi ar citu dalībvalstu noteikumiem, lai nodrošinātu, ka visas atšķirības, kas izriet no šī valstu nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanas, tādējādi tiek novērstas [18]. Attiecīgi divas dalībvalstis var pat aplikt ar nodokli vienu un to pašu darījumu, pamatojoties uz citu sasaistes faktoru [19]. Tas viss nozīmē, ka aprites brīvības – lai arī tās ir svarīgas – nav domātas dažādu valstu nodokļu sistēmu savietojamības problēmu risināšanai [20]. To mērķis ir tikai nodrošināt, lai dalībvalstis savu kompetenci īstenotu nediskriminējoši. Jo īpaši Tiesai nav pienākuma noteikt, kādai jābūt dalībvalstu nodokļu sistēmai.

14 Šajā sakarā vēlos norādīt, ka, lai piemērotu LESD 64. pantu, pasākumam kopš 1993. gada 31. decembra nepārtraukti bija jābūt attiecīgās dalībvalsts tiesiskās sistēmas daļai – nevis detalizēti, bet tikai pēc būtības. Skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 38. punkts).

15 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 191. punkts).

16 Skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. punkts). Savienības tiesību akti neprasa dalībvalstīm savstarpēji konsultēties, lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas tam pašam pieaugumam vai, gluži pretēji, ka vienam pieaugumam vispār netiktu uzlikti nodokļi. Skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. punkts).

17 Skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 37. punkts). Runājot par administratīvo slogu, dalībvalstīm, protams, pret rezidentiem un nerezidentiem ir jāizturas vienādi, bet tikai – ciktāl uz viņiem attiecas viens un tas pats režīms, jo pretējā gadījumā administratīvā sloga atšķirība ir tikai režīma atšķirības pagarinājums, tāpēc tas nav jāvērtē atsevišķi. Skat. spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 25. punkts).

18 Spriedums, 2020. gada 27. februāris, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 32. punkts).

19 Nodokļu dubultās uzlikšanas jautājumi principā tiek risināti divpusējās vai daudzpusējās konvencijās.

20 Jāatzīst, ka 2017. gada 9. februāra spriedumā X (C 283/15, EU:C:2017:102, 47. punkts) Tiesa ir nospriedusi: "Ja Savienības tiesību līmenī nav vienādošanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstu brīvībai sadalīt savā starpā to nodokļu kompetences īstenošanu, it īpaši, lai novērstu nodokļu priekšrocību pārklāšanos, ir jāsaskan ar vajadzību nodrošināt attiecīgo dalībvalstu nodokļu maksātājiem, ka tiek atbilstoši ņemta vērā to personiskā un ģimenes situācija kopumā, neatkarīgi no tā, kādā veidā attiecīgās dalībvalstis ir sadalījušas šo pienākumu. Ja nav šādas vienošanās, nodokļu ieturēšanas kompetenču brīvs sadalījums starp dalībvalstīm var radīt nevienlīdzīgu attieksmi starp attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, kas, ciktāl tā neizriet no valstu nodokļu tiesisko regulējumu atšķirībām, nav saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību." Tomēr tajā pašā punktā Tiesa ir uzsvērusi, ka tas attiecas uz nevienlīdzīgu attieksmi, kas neizriet no valstu nodokļu tiesisko regulējumu atšķirībām. Nākamajā punktā arī ir precizēts, ka nodokļa maksātājam jāspēj paļauties uz savu personisko un ģimenes situāciju "katrā no nodarbinātības dalībvalstīm, kurā tiek piešķirtas šāda veida nodokļu priekšrocības". Attiecīgi, ja dalībvalstīm nav jāpieņem noteikumi, kuru mērķis ir izvairīties no nodokļu priekšrocību vai trūkumu pārklāšanās, tad, ja tas tiek darīts, tām tie jāpiemēro gan rezidentiem, gan nerezidentiem.

37. Tomēr dalībvalstīm fiskālā kompetence ir jāīsteno tādā veidā, kas atbilst pārvietošanās brīvības principam. Tas nozīmē, ka dalībvalstīm ir jāatturas no diskriminējošu pasākumu pieņemšanas, kas ietekmētu personas, kuras ir izmantojušas savas tiesības uz pārvietošanās brīvību [21].

38. Jomās, kas nav saistītas ar nodokļiem, visi valsts pasākumi, ar kuriem Savienības pilsoņiem tiek aizliegta, traucēta vai padarīta mazāk pievilcīga Līgumā garantētās pārvietošanās brīvības īstenošana, ir tiesību uz brīvu pārvietošanos ierobežojums, pat ja šis pasākums tai ir vienādi piemērojams *prima facie* [22].

39. Tomēr nodokļu jautājumos jēdziens "ierobežojums" tiek piemērots nedaudz ierobežotākā veidā. Patiešām, tas vien, ka kādai darbībai vai darījumam tiek uzlikts nodoklis, iesaistīšanos šajā darījumā neapšaubāmi padara mazāk pievilcīgu. Tāpēc, lai neskartu dalībvalstu iespējas iekasēt nodokļus [23], Tiesas līdzšinējā judikatūra norāda, ka attiecīgajam valsts pasākumam ir *arī* jāizraisa vai nu tieša, vai netieša diskriminācija, lai šo pasākumu varētu uzskatīt par "ierobežojumu" šajā ziņā. Savukārt piemērojamā pārbaude ierobežojuma esamības nodokļu jautājumos konstatēšanai ir tāpēc identiska tai, kas piemērojama jautājumos, kuri nav saistīti ar nodokļiem [24].

40. Nepieciešamība veikt nediskriminācijas pārbaudi un tādējādi pārbaudīt abu situāciju līdzību, lai klasificētu pasākumu kā "ierobežojumu" šajā ziņā, jāuzskata par noteikti pierādītu kopš 2014. gada 17. jūlija sprieduma *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087). Šajā lietā ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*] ierosināja atteikties no nediskriminācijas pārbaudes un tās vietā mudināja nodokļu jautājumos piemērot tādu pašu pārbaudi kā citās jomās [25]. Tomēr Tiesa šajā ziņā nav ievērojusi viņas secinājumus [26]. Turklāt, ja, tāpat kā šajā gadījumā, ir runa par kapitāla brīvu apriti, šāda salīdzinājuma nepieciešamība izriet no LESD 65. panta formulējuma.

41. Izmantojot nolēmumu lietā *Nordea Bank* kā sākumpunktu, manuprāt, jānoskaidro, vai LESD 63. panta gadījumā nav diskriminācijas, kas atzīstama par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

42. Pirms turpmākas analīzes veikšanas vēlētos šeit vērst uzmanību, ka, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, būtībā ir divas problēmas, kas saistītas ar diskriminējošu nodokļu uzlikšanu un tādēļ ar brīvas aprites ierobežojumiem nodokļu jomā. Pirmā attiecas uz veidu, kādā šajā kontekstā ir jāsaprot jēdziens "diskriminācija".

43. Pirmā pieeja liecina, ka jebkurš pasākums, kura mērķis tiešas diskriminācijas gadījumā vai ietekme netiešas diskriminācijas gadījumā ir atšķirīga attieksme līdzīgās situācijās vai, gluži pretēji, vienāda izturēšanās dažādās situācijās, ir diskriminācija [27].

21 Skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. punkts).

22 Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 14. novembris, *Memoria* un *Dall'Antonia* (C-342/17, EU:C:2018:906, 48. punkts).

23 Skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 53. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. punkts).

24 Skat., piemēram, spriedumus, 1994. gada 12. aprīlis, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, 15. punkts), un 2015. gada 19. novembris, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 29. punkts).

25 Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 22. punkts).

26 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. un 24. punkts). Skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Staatssecretaris van Financiën* (C-87/13, EU:C:2014:2164). Lai iepazītos ar jaunākiem virspalātas spriedumu piemēriem, kuros ir atbalstīta šī pieeja, skat. spriedumus, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 41. punkts); 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 54. punkts), vai 2020. gada 3. marts, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, 44. punkts).

27 Skat., piemēram, spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 45. punkts).

44. Saskaņā ar otro pieeju, ja tiesību akti aizliedz izmantot konkrētu kritēriju, tieša diskriminācija notiek, ja saskaņā ar šāda kritērija tiešo formulējumu pret personu izturas sliktāk. Turpretī netieša diskriminācija pastāv, ja normu vai kritēriju, kas šķiet neitrāls, tomēr praksē piemēro tādā veidā, kas dažas personas nostāda neizdevīgākā situācijā salīdzinājumā ar citām, atsaucoties uz kādu aizliegtu kritēriju [28].

45. Vēsturiski pārvietošanās brīvības judikatūrā dominē otrā pieeja, kuru tomēr var uzskatīt par pirmās piemērošanu. Tādējādi, pēc Tiesas domām, tieša diskriminācija rodas, ja pasākumā ir paredzēta atšķirība valstspiederības dēļ [29], un netieša diskriminācija rodas, ja pasākums, kaut arī balstīts uz citu kritēriju, piemēram, dzīvesvietu, faktiski noved pie tā paša rezultāta [30]. Tomēr var novērot, ka Tiesa jau aptuveni desmit gadus biežāk izmanto diskriminācijas jēdziena pirmo definīciju, atmetot jebkādas atsauces uz valstspiederību [31].

46. Manuprāt, tā kā aprites brīvību mērķis ir vienotā tirgus izveide, neatņemot dalībvalstīm to fiskālo autonomiju, lai noteiktu, vai pasākums ir ierobežojums diskriminējošas nodokļu uzlikšanas veidā, būtu tomēr jāturpina izmantot otro pieeju, kuras pamatā ir aizliegta kritērija esamība [32].

47. Turklāt pirmā pieeja faktiski ir līdzvērtīga likuma saskaņotības pārbaudei, jo saskaņā ar Tiesas judikatūru līdzība ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā nodokļa mērķi [33]. Tāpēc šī pieeja šķiet attiecināma, ja, tāpat kā PVN gadījumā [34], tiek apšaubīta šī pasākuma neitralitāte, ko šeit saprot kā tā saderīgumu ar tā mērķiem [35]. Attiecībā uz pārvietošanās brīvībām nav jāpārbauda tiesību aktu atbilstība mērķiem, lai konstatētu diskriminācijas esamību [36], bet gan tas, vai valsts likumdevējs tādējādi ir mēģinājis aizsargāt savus pilsoņus.

28 Skat., piemēram, spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, 17. punkts), un 2019. gada 13. marts, *Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach* (C-437/17, EU:C:2019:193, 18. punkts).

29 Skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 19. punkts). Daži spriedumi liek domāt, ka nodokļu pasākums, kas balstīts uz dzīvesvietu, ir tieša diskriminācija. Skat., piemēram, spriedumu, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, 17. punkts). Tomēr lielākajā daļā spriedumu to uzskata par netiešu diskrimināciju. Skat., piemēram, spriedumu, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 29. punkts). Šī pieeja, manuprāt, ir atbalstāma ar nosacījumu, ka, pastāvot atšķirīgai attieksmei, kas balstīta uz dzīvesvietu, Tiesa sistemātiski izvērtē, vai šīs atšķirības var pamatot ar primāriem vispārējo interešu iemesliem, turpretī tiešu diskrimināciju var pamatot tikai ar Līgumā tieši paredzētiem iemesliem. Skat. ģenerāladvokāta A. Ticano [*A. Tizzano*] secinājumus lietā *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:437, 55. punkts). Turklāt jēdzieni "nodokļu rezidence" un "juridiskā adrese" vai "uzņēmuma galvenā mītne", kurus var izmantot, lai noteiktu sabiedrības valstspiederību, ja valsts piemēro statūtos noteiktās atrašanās vietas teoriju, atšķiras. Nodokļu vajadzībām uzņēmumu var uzskatīt par rezidentu valstī bez valstspiederības šai valstij sabiedrību tiesību izpratnē. Skat. spriedumu, 1993. gada 13. jūlijs, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 15. punkts).

30 Skat., piemēram, spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. punkts); 2011. gada 20. janvāris, Komisija/Grieķija (C-155/09, EU:C:2011:22, 46. punkts); 2015. gada 19. novembris, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 28. punkts), un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 62. punkts).

31 Skat. Lenaerts, K. un Bernardeau L., "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, 1. sējums, Bruylant, 2007, 19.–109. lpp., 36. un nākamās lpp. Valstspiederības kritērijs gan var šķist ierobežojošs, taču praksē ar to diskrimināciju dzīvesvietas dēļ tikai pielīdzina netiešai diskriminācijai. Turpretī pirmo pieeju, ciktāl tā novēršas no konkrēta kritērija, var uzskatīt par tādu, kas rada risku, ka Tiesas kontroli varētu vadīt sabiedrības apsvērumi un ka, to darot, Tiesa izmantotu iespēju pārskatīt ne tikai diskriminācijas esamību, bet arī vispārīgāk veidu, kā tiek formulēta jurisdikcijas īstenošana dalībvalstīs, un tas – neraugoties uz to, ka jurisdikciju pārklāšanos nevajadzētu uzskatīt par šķērsli, bet gan par sekām, divām valstīm līdztekus īstenojot savu kompetenci.

32 Turklāt saskaņā ar otro pieeju diskriminācija var rasties arī tad, ja tas pats noteikums tiek piemērots atšķirīgās situācijās. Skat. spriedumu, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 41. punkts).

33 Skat., piemēram, spriedumus, 2019. gada 26. februāris, X (Trešās valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 64. punkts), un 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 65. punkts). Reizēm Tiesa ir atsaukusies arī uz aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma mērķi un saturu. Skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, 22. punkts).

34 Skat., piemēram, spriedumu, 2017. gada 7. marts, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 51. punkts).

35 Pirmā pieeja, ja to piemēro, pastāvot aizliegtam kritērijam, pat var novest pie paradoksāla rezultāta. Patiešām, tāpat kā saskaņā ar šo pieeju, līdzība ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā pasākuma mērķi, ja šī pasākuma mērķis ir atšķirīgi izturēties pret divām personu kategorijām, pamatojoties uz aizliegtu kritēriju, diskriminācija nevar tikt konstatēta, jo, ņemot vērā šo mērķi, šīs divas kategorijas jāuzskata par nelīdzīgām.

36 Konsekvences neesamība valsts tiesību aktos ne obligāti nozīmē, ka pastāv ierobežojums kādai no aprites brīvībām. Patiešām, pasākums var būt nesaderīgs ar tā mērķiem, ne obligāti radot nelabvēlīgu situāciju nepilsoņiem vai nerezidentiem. Taču, lai arī tiesību akta atbilstībai tā mērķiem nebūtu jābūt noteicošai posmā, kad tiek noteikta ierobežojuma pastāvēšana, tomēr tas ir svarīgi, pārbaudot šī pasākuma pamatotību. Patiešām, lai ierobežojums būtu saderīgs ar Savienības tiesību aktiem, tam jābūt ne tikai pamatotam, bet arī samērīgam ar šo pamatojumu, ar kuru tiek izvirzīta prasība, lai tiesību akti panāktu saskanīgu un sistemātisku šāda mērķa sasniegšanu. Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. punkts).

48. Tādējādi nonāku pie otrā jautājuma, proti, par atskaites punktu, kas jāizmanto, lai novērtētu ierobežojuma esamību. Vai attiecīgo nodokļu noteikumu vajadzētu aplūkot atsevišķi? Vai (kā drīzāk domāju, ka tam vajadzētu būt) nodokļu režīmu vajadzētu apskatīt kopumā?

49. Lai arī nenoteiktība zināmā mērā ir saistīta ar judikatūru, jo daži spriedumi var radīt priekšstatu, ka termins "pasākums" būtu jāsaprot kā atsauce uz katru elementu, kas varētu ietekmēt maksājamā nodokļa aprēķinu, tuvāk iepazīstoties ar judikatūru, parasti ir redzams, ka tas attiecas uz aplūkojamo nodokļu režīmu kopumā [37]. Turklāt tas, šķiet, saskan ar pieeju, kas tiek izmantota valsts atbalsta gadījumā. Šajā jomā [38] attiecībā uz nodokļu pasākuma selektivitātes kritērija novērtēšanu Tiesa tiešām, sākotnēji pārbaudījusi līdzību, ņemot vērā apgalvotā valsts atbalsta mērķus [39], pēc virspalātas pasludināta svarīga sprieduma beidzot nolēma, ka līdzības pārbaude jāveic attiecībā uz attiecīgās nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo struktūru [40]. Kopš tā laika, lai nodokļu pasākumu kvalificētu par "selektīvu", pirmkārt, ir jāidentificē parastais vai "normālais" nodokļu režīms, kas ir piemērojams attiecīgajā dalībvalstī, un, otrkārt, jāpierāda, ka izvērtējamais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētā vispārējā režīma, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp subjektiem, kuri, ievērojot ar attiecīgo vispārējo režīmu izvirzīto mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā [41].

50. Manuprāt, tas pats vai līdzīgi būtu jāpiemēro jebkurai pārvietošanās brīvībai, it īpaši attiecībā uz līdzības pārbaudes piemērošanu. Patiešām, kā norādījis ģenerāladvokāts N. Vāls [*N. Wahl*], līdzības pārbaudes veikšana, ņemot vērā atsauces sistēmu, nodrošina, ka "nodokļu pasākum[s] [..] tiek izvērtēts attiecībā pret sistēmu, kurā ietverti visi būtiskie noteikumi, nevis attiecībā pret noteikumiem, kas ir samāksloti atdalīti no plašāka tiesiskā regulējuma, kas rada bažas, kam arī bija jābūt noteicošām attiecībā uz brīvu pārvietošanos" [42]. Turklāt abos gadījumos identificēt iespējamos diskriminējošos noteikumus, kuru rezultātā tiek radīta nelabvēlīgāka attieksme pārrobežu situācijās, ja attiecībā pret tām būtu bijis jāizturas vienādi, ņemot vērā ar atsauces sistēmu izvirzītos mērķus, ir iespējams tikai tad, kad izveidota šī atsauces sistēma.

51. Valsts tiesību normu noteikumu aplūkošana atsevišķi – tomēr neveicot vispārēju katra noteikuma seku salīdzinājumu – rada risku, ka Savienības valstspiederīgie varētu mēģināt gūt labumu no viņiem nodrošinātām priekšrocībām, kas piešķirtas rezidentiem, vienlaikus pienācīgi neņemot vērā īpašo slogu, kam tie paši nodokļu maksātāji rezidenti varētu būt pakļauti [43]. Lai gan Savienības tiesību aktos var būt prasīta vienlīdzīga attieksme, tas nenozīmē, ka nerezidenti var izvēlēties citas dalībvalsts

37 Skat., piemēram, spriedumu, 2016. gada 30. jūnijs, *Feilen* (C-123/15, EU:C:2016:496, 27. punkts). Citos spriedumos ir noteikts, ka attiecīgo situāciju līdzība ir jāpārbauda, ņemot vērā "attiecīgās valsts tiesību normas". Skat. spriedumu, 2020. gada 27. februāris, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 37. punkts).

38 Pārbaude, kas jāpiemēro, nosakot, vai atbalsts ir selektīvs, vai lai konstatētu ierobežojuma esamību, ir salīdzinoši tuva nediskriminācijas pārbaudei. Selektivitātes nosacījums sastāv no pārliecināšanās, "vai attiecīgā tiesiskā regulējuma ietvaros valsts pasākums [LESD 107. panta 1.] punkta izpratnē dod priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuri, ņemot vērā attiecīgā pasākuma mērķi, faktiskā un juridiskā ziņā atrodas līdzīgā situācijā". Spriedums, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. punkts). Manuprāt, tomēr pastāv atšķirība starp abiem, proti, ka attiecībā uz valsts atbalstu līdzība ir jānovērtē no ekonomiskā, nevis juridiskā viedokļa. Tādējādi, pamatojoties uz attiecīgā pasākuma mērķi vai atsauces sistēmu, operatori, attiecībā uz kuriem uzskatāms, ka tie ir līdzīgā situācijā, ir visi operatori, kuri darbojas tirgū un kurus attiecīgais pasākums varētu ietekmēt.

39 Skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates/*Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 80.–87. punkts).

40 Spriedumi, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 76. punkts), un 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 37. punkts).

41 Spriedums apvienotajās lietās, 2019. gada 7. novembris, *UNESA* u.c. (no C-105/18 līdz C-113/18, EU:C:2019:935, 61. punkts).

42 Ģenerāladvokāta N. Vāla secinājumi lietā *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 109. punkts) un spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. punkts).

43 Tomēr pieejai jābūt atšķirīgai, ja pamatlietā aplūkotā situācija ir darījuma kvalificēšanas sekas un ja, lai to izdarītu, nodokļu iestādes ir pārbaudījušas vairākus noteikumus, lai secīgi izslēgtu citu nodokļu režīmu piemērošanu, tāpat kā lietā *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (C-480/19) (lieta, kurā arī šodien sniedzu secinājumus). Patiešām, tā kā šādā situācijā katrs no šiem noteikumiem nosaka šo attiecīgo režīmu piemērošanas jomu, nevis maksājamā nodokļa summu, katrs no šiem noteikumiem būtu jāuzskata par autonomu pasākumu un tāpēc jāaplūko atsevišķi.

nodokļu režīma iezīmes, lai iegūtu uz šīs valsts rezidentiem attiecināmu privileģētu statusu. Tā, piemēram, šajā gadījumā šķiet, ka prasītājs ir centies apvienot 50 % atlaidi ar vidējas nodokļa likmes piemērošanu, šādai prasībai (ja tā tiktu pieņemta) esot labvēlīgākai nekā tā, kas tiek piemērota rezidentiem.

2. Piemērošana

52. Sākumā jāatgādina, ka Tiesa Portugāles nodokļu regulējumu, kā to izklāstījusi valsts tiesa lietā *Hollmann*, kas attiecās uz Portugāles nekustamā īpašuma kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli par 2007. taksācijas gadu, ir atzinusi par esošu pretrunā Savienības tiesību aktiem.

53. Lai gan no dažiem Tiesas sprieduma punktiem varētu secināt, ka attiecīgais ierobežojums ir izrietējis no tā, ka tikai rezidentiem esot piemērots nodokļa bāzes samazinājums 50 % apmērā no vērā ņemamās kapitāla pieauguma vērtības, tas, iespējams, nav pilnīgs atspoguļojums. No šī sprieduma 37., 38., 51. un 54. punkta pārbaudes izriet – lai pierādītu, ka tas ir bijis brīvas pārvietošanās ierobežojums manis aprakstītajā izpratnē, Tiesa nav tikai konstatējusi, ka ar nodokli apliekamā bāze rezidentiem un nerezidentiem nebija vienāda. Iebilduma būtība drīzāk ir bijusi saistīta ar lielāku kapitāla pieauguma nodokļu slogu, kas attiecīgā darījuma rezultātā uzlikts nerezidentiem. Kā norādījusi Tiesa: "Kapitāla pieaugums no dalībvalstī atsavināta nekustamā īpašuma, ja to ir īstenojis citas dalībvalsts rezidents, tika aplikts ar lielāku nodokli nekā tas, kas būtu piemērojams šāda paša veida darījuma rezultātā gūtam kapitāla pieaugumam, ja šo darījumu ir īstenojis tās dalībvalsts rezidents, kurā šis nekustamais īpašums atrodas." [44]

54. Riskējot apgalvot acīmredzamo, jānorāda, ka patiesā diskriminācijas forma ir nodokļa galīgā summa, kas nerezidentiem būs jāmaksā par iegūto kapitāla pieaugumu no nekustamā īpašuma, ja tā ir lielāka nekā summa, kas būtu tikusi iekasēta no rezidentiem attiecībā uz vienu un to pašu darījumu. Līdz ar to nodokļa bāzes samazinājuma 50 % apmērā nepiemērošana nav bijusi tik būtiska, cik kopējā maksājamā nodokļa likme, kas faktiski ir piemērota vērā ņemtās ar nodokli apliekamās bāzes procentuālās daļas un piemērojamās nodokļu likmes kopējās iedarbības rezultātā.

55. Pat ja nebūtu nodokļa bāzes samazinājuma 50 % apmērā, iesniedzējtiesas aprakstītie tiesību akti lietā *Hollmann* jebkurā gadījumā būtu uzskatāmi par tādiem, ar kuriem tiek iedibināta atšķirīga attieksme, jo ar tiem kapitāla pieaugumam, ko guvis nerezidents ar zemiem ienākumiem, bija paredzēts piemērot vienotu nodokļa likmi 28 % apmērā, turpretī tam pašam kapitāla pieaugumam, ko guvis rezidents ar tikpat zemiem ienākumiem, varētu piemērot nodokļus saskaņā ar nodokļa līmeņu skalu, kur zemākā nodokļu likme bija zemāka par 28 %.

56. Patiesībā tāpēc, ka Portugāle izmanto progresīvo likmi, kas tiek uzlikta visiem ienākumiem (ieskaitot gūto kapitāla pieaugumu) (kas ir režīms, ko parasti piemēro rezidentiem), no vienas puses, un fiksētu kapitāla pieauguma likmi, no otras puses (kas ir režīms, ko parasti piemēro nerezidentiem, kuriem nav citu ienākumu, kas Portugālē tiktu aplikti ar nodokli attiecībā uz vienreizēju kapitāla pieaugumu), ir gandrīz neizbēgami, ka noteiktās līdzīgās situācijās pret dažiem nodokļu maksātājiem nerezidentiem izturēsies mazāk labvēlīgi nekā pret nodokļu maksātājiem rezidentiem [45]. Patiešām,

44 61. punkts. Mans izcēlums. Ir taisnība, ka šī sprieduma 40. punktā Tiesa ir minējusi, ka, "paredzot nodokļa bāzi 50 % apmērā tikai no rezidentu, bet ne no nerezidentu nodokļu maksātāju gūtā kapitāla pieauguma Portugālē, rodas kapitāla aprites ierobežojums, ko aizliedz EKL 56. pants". Tomēr Tiesa nav apstājusies pie šī secinājuma, bet pēc tam ir atzinusi, ka ierobežojumu esot radījis tas, ka nodokļa maksātājiem nerezidentiem līdz ar to esot bijis jāpiemēro augstāki nodokļi. Skat., piemēram, 51. punktu. Varbūt no tā var secināt, ka 40. punkts ir bijis tikai pagaidu secinājums. Patiešām, tas, ar ko varētu sodīt nodokļu maksātāju nerezidentu, ir maksājamā nodokļa galīgā summa. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 68. punkts).

45 Skat. spriedumu, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 47. punkts).

saskaņā ar Tiesas judikatūru jebkurš nepamatots, pat nenozīmīgs, kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir jāuzskata par diskriminējošu. Tādējādi parasti pietiek ar to, ka ar nodokļu tiesību aktu tiek ieviesta tieša vai netieša diskriminācija pat vienam nodokļu maksātājam pārrobežu situācijā, lai šis tiesību akts varētu tikt uzskatīts par nesaderīgu ar Savienības tiesību aktiem [46].

57. Šajos apstākļos – pretēji prasītāja ierosinātajam – spriedumu *Hollmann* nevar interpretēt [47] tādējādi, ka, lai izbeigtu Tiesas noteikto ierobežojumu, Portugāles valdībai obligāti būtu bijis jāatļauj nerezidentiem – pat gadījumā, kad tiem piemērota nodokļa likme 28 % apmērā, – arī saņemt to nodokļa bāzes samazināšanu par 50 % [48]. Kā jau norādīju, Savienības tiesību aktos dalībvalstīm ir noteikts tikai pienākums ļaut citu dalībvalstu rezidentiem izmantot tādu pašu, nevis labāku režīmu, kāds tiek piemērots pilsoņiem [49]. Līdz ar to Portugāles valdībai bija tikai jānodrošina, lai kopējā maksājamā nodokļa likme tāda paša veida darījumiem, kurus veic nodokļu maksātāji līdzīgās situācijās, būtu vienāda.

58. Saskaņā ar Tiesas lietas materiāliem Portugāles nodokļu tiesību akti pēc lēmuma lietā *Hollmann* esot grozīti divējādi.

59. Pirmkārt, Portugāles valdība ir nolēmusi piedāvāt Savienības valstspiederīgajiem izvēlēties starp nodokļu uzlikšanu kā rezidentam vai kā nerezidentam. Savos apsvērumos Portugāles valdība ir norādījusi, ka tā dodot priekšroku atstāt šādu izvēli Savienības pilsoņu ziņā, nevis piemērot viņiem īpašu nodokļu režīmu. Tas esot darīts, lai ieinteresētajām personām nebūtu jāinformē Portugāles nodokļu iestādes par viņu kopējo ienākumu summu un lai tās atbrīvotu no papildu izmaksām par atbilstības nodrošināšanu, kas tādējādi būtu radušās.

60. Otrkārt, tika attiecīgi mainītas piemērojamās nodokļu likmes saskaņā ar shēmu Portugāles rezidentiem un saskaņā ar shēmu personām, kas dzīvo Eiropas Savienībā. Jo īpaši tika ieviests papildu solidaritātes nodoklis, kas attiecas tikai uz personām, kas dzīvo Portugālē.

61. No tā izriet, ka 2017. taksācijas gadā, nosakot ar nodokli apliekamo summu, ir ņemti vērā tikai 50 % no kapitāla pieauguma, ko guvuši Portugāles rezidenti. Šai summai tikusi izmantota līmeņu skala. Visaugstākais līmenis, kurš piemērojams ienākumu proporcijai, kas pārsniedz 80 640 EUR, ir aplikts ar nodokli 48 % apmērā, kuram attiecībā uz dažiem nodokļu maksātājiem pievienots papildu nodoklis – solidaritātes nodoklis –, kura likme bija 5 % par ienākumu līmeni, kas pārsniedz 250 000 EUR. Tā rezultātā nekustamā īpašuma kapitāla pieauguma robežlikme bija 26,5 %. Tomēr nerezidentu režīmā par gūto kapitāla pieaugumu nav saņemta 50 % atlaide. Šis kapitāla pieaugums tā vietā ir aplikts ar vienotu 28 % likmi.

62. Tā kā piemērojamā robežlikme Savienības pilsoņiem, kas nav nodokļu rezidenti, bija augstāka nekā rezidentiem, varētu šķist, ka attiecīgie valsts tiesību akti ieviesa atšķirīgu attieksmi uz Savienības nerezidentu nodokļu maksātāju rēķina, pieļaujot lielāku kopējā maksājamā nodokļa slogu par gūto kapitāla pieaugumu. Citos apstākļos secinājums, ka tas uzskatāms par diskriminējošu nodokļu režīmu nerezidentiem, būtu šķitis neizbēgams, līdzīgi tam, kā tika nospriests lietā *Hollmann*.

46 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 1. aprīlis, *Gouvernement de la Communauté française* un *gouvernement wallon* (C-212/06, EU:C:2008:178, 52. punkts). Attiecīgi uzskatīšana, ka var būt jebkāda diskriminācija, jo dažādās izmantotās aprēķina metodes noved pie "kopēja" līdzvērtīga rezultāta, manuprāt, neatbilst ne šai judikatūras virknei, ne individuālo tiesību, kas Savienības pilsoņiem izriet no pārvietošanās brīvībām, pašai būtībai.

47 Šajā sakarā Portugāles valdība tostarp apgalvo, ka tad, ja prasītājs būtu vēlējies izmantot rezidentu shēmu un tādējādi gūt labumu no šīs ar nodokli neapliekamās summas, viņš būtu varējis labot savu deklarāciju saistībā ar pieteikumu par *ex gratia* maksājumu saskaņā ar *CIRS* 140. pantu, skatot to kopsakarā ar instrukcijām, kas ietvertas *ATA* 2012. gada 29. oktobra apkārtrakstā Nr. 20162.

48 Risinājums, kādu Tiesa ir izraudzījusies 2018. gada 6. septembra rīkojumā *Patrício Teixeira* (C-184/18, nav publicēts, EU:C:2018:694), vedina atbalstīt šādu prasību. Šajā rīkojumā Tiesa ir balstījusies vienīgi uz faktu, ka attiecīgajos noteikumos esot bijusi paredzēta atlaide 50 % apmērā, nepārbaudot piemērojamos tiesību aktus kopumā, secinot, ka pastāv ierobežojums. Tomēr, kā paskaidrots, šim risinājumam iesniedzējtiesas Tiesai sniegtā informācija būtu jāiekļauj kontekstā, kurš attiecas tikai uz kapitāla pieauguma vērtības samazinājumu par 50 %, kas jāņem vērā tikai par labu rezidentiem.

49 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 20. punkts).

63. Tomēr jāatzīmē, ka Portugāles tiesību akti tagad ļauj jebkurai citā dalībvalstī dzīvojošai personai izvēlēties rezidentiem piemērojamo režīmu. Šīs iespējas pieejamība, manuprāt, izslēdz jebkādu diskriminējošu nodokļu režīmu, protams, ar nosacījumu, ka attiecīgie nodokļu maksātāji nerezidenti ir laikus un efektīvi informēti, ka viņi var izmantot šo iespēju. Noteikumi par pārvietošanās brīvībām prasa tikai, lai Savienības pilsoņiem, kas dzīvo citā dalībvalstī, tiktu piedāvāta iespēja gūt labumu no tiem pašiem nodokļu noteikumiem kā tās rezidentiem [50].

64. Tādējādi, ja Savienības valstspiederīgajam, kurš dzīvo citā dalībvalstī, ir reālas un efektīvas iespējas izvēlēties tādu pašu režīmu kā rezidentiem, saistībā ar kuru tiek prezumēts, ka viņi ir laikus un efektīvi informēti par šo iespēju, diskriminācija nebūtu jākonstatē [51]. Gadījumā, kad tas tā ir, jautājums par to, vai attiecīgais nodokļu maksātājs ir izmantojis šo iespēju vai nav, nav būtisks, jo dalībvalstis ir tiesīgas atļaut saviem nodokļa maksātājiem izvēlēties starp vairākiem režīmiem [52].

65. Varētu uzsvērt, kā tas jau konstatēts iepriekš, ka pašreizējā valsts nodokļu tiesību aktu saskaņošanas stāvoklī vai tās trūkuma gadījumā dalībvalstis var brīvi izveidot tādu nodokļu sistēmu, kuru tās uzskata par vispiemērotāko, piemēram, progresīvo nodokļu sistēmu, izmantojot aplikšanu ar nodokļiem pa daļām, kas aprēķinātas, pamatojoties uz attiecīgās personas kopējiem ienākumiem. Tāpēc Portugāle saskaņā ar Tiesas spriedumu *Hollmann* būtu varējusi vienkārši nolemt pieprasīt nerezidentiem, tāpat kā tas tiek prasīts rezidentiem, deklarēt visus savus ienākumus, lai noteiktu, kāda nodokļa likme būtu piemērojama kapitāla pieaugumam, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas. Taisnība – tas būtu nozīmējis to, ka attiecīgajām personām būtu bijis jāaizpilda divas nodokļu deklarācijas, taču tas, nepastāvot saskaņošanai, protams, būtu bijis nožēlojamais, bet tomēr neizbēgamais rezultāts, divām dalībvalstīm līdztekus īstenojot savu nodokļu ieturēšanas kompetenci [53]. Jebkurš cits risinājums patiešām nozīmētu izaicinājumu katras dalībvalsts fiskālajai autonomijai.

66. Iemesli, kāpēc Portugāles valdība nav izvēlējusies šo iespēju, šķiet acīmredzami, proti, ka tā ir vēlējusies atvieglot nodokļu formalitātes, kas citādi būtu uzliktas rezidentiem, kuri nav nodokļu maksātāji [54].

67. Manuprāt, Portugālei tādēļ ir pilnīgas tiesības rīkoties šādā veidā *ar nosacījumu* – un tas ir būtisks nosacījums –, ka tā ļauj nerezidentiem izvēlēties kapitāla pieaugumam uzliekamā nodokļa aprēķināšanu tieši tāpat kā rezidentiem. Tas nozīmē, ka Portugālē gūtais [kapitāla] pieaugums netiktu aplikts ar nodokļiem saskaņā ar robežlikmi, bet gan sadalīts dažādos līmeņos, kas tiktu piemēroti, ja visi ar nodokli apliekamie ienākumi būtu aplikti ar nodokli Portugālē proporcionāli šajā dalībvalstī gūtajam pieaugumam procentos no kopējiem ienākumiem. Nevar tikt prezumēts, ka Portugālē gūtais kapitāla pieaugums noteikti atbilstu tam, kas būtu ticis iekļauts šī scenārija pēdējā līmenī. Tas nozīmē, ka

50 Komisijas ieskatā, kuru tā pauda tiesas sēdes laikā, prasītājam būtu bijusi izvēle starp prettiesisku režīmu un likumīgu režīmu. Tomēr jāuzsver, ka iespējas tikt apliktam ar fiksētu likmi apgalvotais prettiesiskums ir balstīts uz tās diskriminējošo raksturu. Tāpēc šis režīms nebūtu nelikumīgs pēc būtības, bet salīdzinājumā ar rezidentam piemēroto režīmu. Attiecīgi, tā kā, manuprāt, no brīža, kad nerezidenti var izvēlēties nodokļus tieši tāpat kā rezidenti, diskrimināciju nevar pieņemt, loģiski ir jāuzskata, ka minētajam prasītājam ir izvēle starp divām derīgām iespējām.

51 Tiesas sēdē atbildot uz jautājumiem par šo aspektu, Komisija atzina grūtības izlemt, kā Portugālei būtu vajadzējis piemērot lēmumu lietā *Hollmann*. Komisija tomēr ir norādījusi, ka tad, ja Portugālei, lai noteiktu nodokļu likmi, rezidentiem un nerezidentiem būtu bijis jāpiemēro viens un tas pats nodokļu režīms, pamatojoties uz visiem vērā ņemamajiem gūtajiem ienākumiem, diskrimināciju nevarētu pienācīgi konstatēt.

52 Dalībvalstīm nav pienākuma noteikt piemērot režīmu; tās var atstāt indivīdu ziņā izvēlēties, kuru režīmu viņi vēlētos piemērot. Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 73. punkts).

53 Skat., piemēram, spriedumu, 2011. gada 8. decembris, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38. punkts). Patiešām, jebkurš pretējs risinājums nozīmētu apstrīdēt iespēju valstīm līdztekus izmantot savas pilnvaras. Šajā ziņā vēlos skaidri pateikt – ciktāl uzskatu, ka diskriminācija nav konstatēta, proporcionalitātes pārbaude saskaņā ar Savienības tiesību aktiem nav jāveic. Proporcionalitātes pārbaude tiešām ir nepieciešama tikai pamatojuma posmā. Skat., piemēram, spriedumu, 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. punkts).

54 Jāatzīst, ka šādā situācijā rezidenti ir neizdevīgā stāvoklī, jo viņiem nav iespējas gūt labumu no šīs formalitāšu atvieglošanas. Tomēr, kā norādīts iepriekš, Savienības tiesību akti neaizliedz reverso diskrimināciju. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1994. gada 16. jūnijs, *Steen* (C-132/93, EU:C:1994:254, 11. punkts).

nodokļa maksātājam ar 25 000 EUR ienākumiem no citām dalībvalstīm un 5000 EUR Portugālē šie 5000 EUR par 2017. taksācijas gadu nebūtu jāapliek ar nodokli 37 % apmērā, bet gan pēc vidējās likmes, kāda būtu bijusi piemērojama, ja visi ienākumi būtu aplikti ar nodokļiem Portugālē, proti, un saskaņā ar lietas materiāliem, 27,95 % apmērā.

68. Izsakot šo viedokli, neesmu aizmirsis to, ka Tiesa sprieduma *Test Claimants in FII Group Litigation* 162. punktā un sprieduma *Gielen* 53. punktā ir nospriedusi, ka "valsts sistēma, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nesaderīga ar Savienības tiesībām arī tad, ja tās piemērošana ir fakultatīva"[55]. Tomēr jāuzsver, ka Tiesa, izskatot lietu virspalātā, lietā *Bevola* un *Jens W. Trock*[56] ir izmantojusi citu pieeju un pārbaudījusi, vai nerezidentu iespēja izvēlēties citu režīmu rada atšķirību, ciktāl tas attiecas uz jautājumu par nediskrimināciju.

69. Grūti izdarīt citu slēdzienu kā ar spriedumu *Bevola* un *Jens W. Trock*, tādējādi Tiesa faktiski ir atkāpusies no šīs agrākās judikatūras, ciktāl tā šajā nolūkā ir pārbaudījusi katru dalībvalsts nodokļu tiesību aktu niansi atsevišķi. Var atzīmēt arī, ka pieeju, ko Tiesa ir izmantojusi lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* un lietā *Gielen*, varētu izskaidrot ar šajās abās lietās esošajām alternatīvām.

70. Lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* attiecīgajiem nodokļu maksātājiem patiešām bija izvēle starp diviem režīmiem, kas *abi* nebija saderīgi ar Savienības tiesību aktiem[57].

71. Runājot par lietu *Gielen*, izvēle bija starp režīmu, kas bija labvēlīgs visos apstākļos, un režīmu, kas vienmēr bija nelabvēlīgs nodokļu maksātājam[58]. Tā kā, izvēloties otro alternatīvu, nebija nekādu priekšrocību, tam, ka dalībvalsts piedāvāja izvēlēties starp abiem, nevarētu būt cita mērķa kā tikai maldināt noteiktus nodokļa maksātājus. Savukārt, kā Tiesa ir nospriedusi lietā *Hirvonen*, ja Savienības pilsoņi var izvēlēties režīmu, kas kopumā ir labvēlīgāks par parasto nodokļu režīmu un prasa no nodokļu maksātājiem nerezidentiem mazāk pūļu nekā no nodokļu maksātājiem rezidentiem, atzīstams, ka lietā *Gielen* pieņemtā pieeja nav piemērojama[59].

72. Ņemot vērā šīs tiesu viedokļu atšķirības, ja Tiesa nesekotu virspalātas pieejai lietā *Bevola* un *Jens W. Trock*, uzskatu, ka šajā gadījumā jāuzdod jautājums, vai nodokļu režīmu var uzskatīt par diskriminējošu attiecībā uz pārrobežu situācijām, kurās Savienības pilsoņiem ir izvēle starp divām iespējām, kurām katrai ir priekšrocības un trūkumi, bet viena no tām precīzi atbilst rezidentiem piemērojamajam režīmam.

73. Manuprāt, atbilde uz šo jautājumu varētu būt tikai noliedzoša. Patiešām, brīvā tirgus ekonomikā ir jāpieņem, ka indivīdi rīkojas racionāli[60]. Attiecīgi dalībvalsti nevar saukt pie atbildības par to, ka nodokļa maksātājs nav izvēlējies režīmu, kas būtu samazinājis tā nodokļu slogu[61]. Turklāt fakts, ka nerezidentiem atbilstoši situācijai bija jāizvēlas, kurš režīms viņiem ir vislabākais, tā vietā, lai viņiem tiktu uzlikts īpašs režīms, *pats par sevi* nevar būt kapitāla brīvas aprites ierobežojuma veids. Lai varētu noteikt ierobežojuma esamību, ir jābūt diskriminācijai. Attiecīgi, kā jau iepriekš minēju, ir svarīgi, ka nerezidentiem bija iespēja, ja viņi vēlas, izvēlēties kapitāla pieaugumam uzliekamā nodokļa aprēķināšanu tieši uz tā paša pamata, kāds attiecas uz rezidentiem.

55 Spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 162. punkts), un 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), 53. punkts).

56 Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 25. punkts).

57 Lietā *Test Claimants FII Group Litigation* otra šajā spriedumā minētā iespēja bija tās 15. punktā aprakstītā, kuru Tiesa iepriekš bija atzinusi arī par neizdevīgu. Skat. spriedumu, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 61.–65. punkts).

58 Skat. spriedumu, 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 40. punkts). Vienīgā atšķirība starp abiem režīmiem, kā to noteikusi Tiesa, esot bijusi tā, ka tikai viens ļāva ņemt vērā citā dalībvalstī nostrādātās stundas.

59 Spriedums, 2015. gada 19. novembris, *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765, 43. punkts).

60 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 4. oktobris, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, 38. punkts).

61 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2020. gada 30. janvāris, *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 64. un 65. punkts).

74. Lai gan, kā paredzēts LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā, nodokļu jomā nevar sagaidīt pilnīgu un nevainojamu vienlīdzību, šādos gadījumos ir jāizskata diskriminācijas prasības būtība. Šajā kontekstā nevar aplūkot noteiktu valsts tiesību aktu noteikumu atsevišķi, neņemot vērā arī visas iespējas, kas pieejamas attiecīgajām personām. Kā esmu paskaidrojis, fakts, ka nerezidenti saņem nodokļa bāzes samazināšanu, *pats par sevi* nav pietiekams, lai novērtētu atšķirīgas attieksmes esamību: jāņem vērā arī visi noteikumi, kas konkurē, veidojot faktisko nodokļu likmi [62].

75. Šajā gadījumā ir taisnība, ka *faktiskā* piemērojamā nodokļa likme (proti, ņemot vērā atšķirības nodokļa bāzēs) Savienības pilsoņiem nerezidentiem vienmēr ir augstāka nekā rezidentiem. Tomēr var novērot, ka attiecībā uz faktisko robežlikmi šī atšķirība 2017. gadā ir bijusi 1,5 % (sakarā ar papildu solidaritātes nodevas izveidi), turpretī 2007. gadā, kas ir lietā *Hollmann* minētais fiskālais gads, tā ir bijusi 4 % [63].

76. Iespējams, vēl svarīgāk, ir kļuvis skaidrs varbūt citādi, nekā tas bija lietā *Hollmann*, – ka nerezidentiem, lai gan viņiem ir jāsniedz deklarācija, nav pienākuma deklarēt visus savus ienākumus Portugāles nodokļu iestādēm. Nerezidentiem atšķirībā no rezidentiem tāpēc nav pienākuma aizpildīt visus deklarācijas pielikumus un iesniegt tos kopā ar apliecinošiem dokumentiem. Tā kā saskaņā ar Tiesas judikatūru papildu administratīvie pienākumi, kas atbilstoši nodokļu režīmam jāuzņemas nerezidentiem, var būt ierobežojums, no otras puses, lai noteiktu, vai ar šādu nodokļu pasākumu šiem nodokļu maksātājiem tiek radīta nelabvēlīgāka situācija, jāņem vērā arī tas, ka nerezidentiem šāds slogs nav jāuzņemas [64].

77. Ja pārbauda, piemēram, tādas personas situāciju, kura 2017. taksācijas gadā ir nopelnījusi vairāk nekā 250 000 EUR un kura papildus saviem ienākumiem ir guvusi arī kapitāla pieaugumu, pārdodot garāžu, 5000 EUR apmērā, šī starpība ir tikai aptuveni 153 EUR [65]. Ņemot to vērā, ja šī persona izvēlas tikt pielīdzināta rezidentam, tai, tāpat kā visiem rezidentiem, būs jādeklarē visi ienākumi, ieskaitot tos, kas iegūti no avotiem, kuri neatrodas attiecīgās valsts teritorijā, un attiecīgā gadījumā būs jāpamato minētais, var iedomāties, ka šādos apstākļos šāds nerezidents izvēlētos nerezidentiem piemērojamu režīmu.

78. No tā izriet, ka nerezidentu režīms, kas tiek piemērots atkarībā no apstākļiem [66], noteiktos apstākļos varētu būt izdevīgāks citas dalībvalsts rezidentiem nekā tās dalībvalsts rezidentiem, kurā tiek uzlikts nodoklis. Šis pieņēmums, protams, var šķist ļoti nenozīmīgs, taču tas tomēr ir reāls. Tāpēc nevar izslēgt, ka lēmums izvēlēties nerezidentu režīmu var būt racionālas izvēles rezultāts.

79. Uzskatu, ka jebkurā gadījumā Tiesas secinājumus, kurus Tiesa ir izdarījusi lietās *Test Claimants in the FII Group Litigation* un *Gielen*, pat ja Tiesa uzskatītu, ka šie nolēmumi joprojām uzskatāmi par labu judikatūru, nevar bez niansēšanas transponēt tādos tiesību aktos kā tie, kurus šajā lietā aplūko iesniedzējtiesa. Tomēr patiesā būtība ir tāda, ka nerezidentiem ir jādod izvēle šajā jautājumā: viņiem ir jābūt informētiem par to tiesībām – un pēc tam jāļauj – izvēlēties, lai pret tiem kapitāla nodokļa aprēķināšanas nolūkos izturētos kā pret rezidentiem.

62 Spriedums, 2017. gada 9. marts, *Milkova* (C-406/15, EU:C:2017:198, 56. punkts).

63 Skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 7., 9. un 38. punkts).

64 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1984. gada 31. janvāris, Komisija/Īrija (74/82, EU:C:1984:34, 51. punkts); 2012. gada 18. oktobris, X (C-498/10, EU:C:2012:635, 32. punkts), un 2020. gada 30. janvāris, *Köln-Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 62. punkts). Tomēr tas tā nav, ja šie maksājumi ir pamatoti, ņemot vērā nerezidentu īpašo situāciju, un ir proporcionāli tam, kas nepieciešams nodokļu iekasēšanai. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 37. punkts).

65 Kā minēts iepriekš, jāņem vērā vidējā likme (šajā piemērā 44,9 %, kuriem pieskaitīti 5 % no solidaritātes nodokļa), nevis robežlikme. Atšķirība tāpēc ir 152,32 EUR, nevis 75 EUR.

66 Attiecībā uz šī apstākļa atbilstību skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 72. punkts).

V. Secinājumi

80. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz jautājumu, ko uzdevusi *Tribunal Arbitral Tributário* (*Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs), Portugāle), atbildēt šādi:

LESD 63. pants ir interpretējams tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kas kapitāla pieauguma no kādā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma pārdošanas, ko guvis citas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidents, aplikšanu ar nodokli paredz pakļaut nodokļu režīmam, kurš atšķiras no tā, kas tiek piemērots rezidentiem, ja tas pats tiesiskais regulējums nerezidentiem piedāvā iespēju izvēlēties rezidentiem piemērojamo nodokļu režīmu. Šādos apstākļos attiecīgās dalībvalsts iestādēm ir jānodrošina, ka šādas izvēles iespēja nerezidentiem tiek skaidri, laikus un saprotami darīta zināma un ir neitralizētas sekas saistībā ar to, ka visi attiecīgās personas ienākumi šajā valstī netiek aplikti ar nodokļiem. Tomēr atbilstība pēdējām minētajām prasībām ir jāpārbauda valsts tiesai.