Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Nekilnojamojo turto vertės prieaugio apmokestinimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčio bazė – Diskriminacija – Galimybė pasirinkti būti apmokestinamam pagal nerezidentams taikomą tvarką – Suderinamumas su Sąjungos teise“

Byloje C-388/19

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) 2019 m. balandžio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

MK

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, ir N. Jääskinen (pranešėjas),

generalinis advokatas G. Hogan,

posėdžio sekretorius M. Longar, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. spalio 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– MK, atstovaujamo *advogado* A. Gaspar Schwalbach,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno ir P. Barros da Costa,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso, N. Gossement ir W. Roels,

susipažinęs su 2020 m. lapkričio 19 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 18 ir 63-65 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant MK ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija, toliau – AT) ginčą dėl jos pateikto pranešimo apie mokėtiną mokestį, susijusį su MK 2017 m. pajamomis.

Teisinis pagrindas

3 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinos redakcijos *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodeksas, toliau – CIRS) 43 straipsnio „Turto vertės prieaugis“ 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

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

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

4 Šio kodekso 68 straipsnio 1 dalyje nustatytos progresinio mokesčio skalės. 2017 m. maksimalus 48 % mokesčio tarifas taikomas apmokestinamosioms pajamoms, viršijančioms 80 640 eurų.

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

6 CIRS 72 straipsnyje „Specialūs tarifai“, be kita ko, buvo numatyta:

„1 – Atskiras 28 % tarifas taikomas:

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

<…>

9 – Kitos Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės [(EEE)] valstybės narės rezidentai, su sąlyga, kad pastaruoju atveju keičiamasi informacija mokesčių klausimais, gali nuspręsti, kad 1 dalies a ir b punktuose ir 2 dalyje nurodytos pajamos bus apmokestintos mokesčiu, kuris pagal 68 straipsnio 1 dalyje pateiktą lentelę taikomas pajamoms, gautoms rezidentų Portugalijos teritorijoje.

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.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 MK yra Prancūzijos rezidentas mokesčių tikslais.

8 2002 m. sausio 17 d. MK įsigijo Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą už 79 807,66 euro.

9 2017 m. liepos 17 d. MK pardavė šį pastatą už 180 000 eurų.

10 2018 m. gegužės 31 d. MK pateikė savo periodinę pajamų deklaraciją, kurioje, be 8 800 eurų pajamų iš nekilnojamojo turto, deklaravo šio nekilnojamojo turto perleidimą ir jo pirkimo bei pardavimo išlaidas.

11 Šios deklaracijos 8B lentelėje MK pažymėjo 4 langelį („nerezidentas“), 6 langelį („Europos Sąjungos valstybės narės rezidentas“) ir 7 langelį (pasirinkdamas būti apmokestintas kaip nerezidentas) ir nepasirinko 9 langelyje (apmokestinimas bendraisiais mokesčio tarifais, nustatytais CIRS 68 straipsnyje) ir 10 langelyje (apmokestinimas pagal rezidentams taikomus teisės aktus) numatytų galimybių.

12 2018 m. liepos 5 d. AT pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, jame buvo nustatyta 24 654,22 euro pajamų mokesčio už 2017 m. suma, nes remiantis MK deklaracijoje padarytu pasirinkimu visam teigiamam nekilnojamojo turto vertės prieaugio likučiui buvo pritaikytas 28 % vienodas tarifas, skirtas nerezidentams pagal CIRS 72 straipsnio 1 dalį.

13 2018 m. lapkričio 30 d. MK apskundė šį pranešimą apie mokėtiną mokestį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija), remdamasis tuo, kad jis yra neteisėtas, nes yra pagrįstas teisės aktais, pagal kuriuos diskriminuojami mokesčių mokėtojai, reziduojantys kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje nei Portugalijos Respublika, ir nurodė, kad remiantis tuo, ką 2007 m. spalio 11 d. Sprendime *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) nusprendė Teisingumo Teismas, šis teisinis pagrindas yra laisvo kapitalo judėjimo, užtikrinto SESV 63 straipsnio 1 dalyje, apribojimas.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme AT tvirtina, kad pagrindinės bylos aplinkybėms taikytini teisės aktai skiriasi nuo tų, kurie taikyti faktinėms aplinkybėms, dėl kurių priimtas 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600). Tiesa, jis primena, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog CIRS 43 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, kad atsižvelgiama į 50 % turto vertės prieaugio, kurį gavo Portugalijoje reziduojantys apmokestinamieji asmenys, lemia didesnę nerezidentų mokesčių naštą, todėl yra pagal SESV 63 straipsnį draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas.

15 Vis dėlto AT patikslina, kad priėmus 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) Portugalijos teisės aktų leidėjas pakeitė taikytiną teisinį pagrindą, CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalyse numatydamas galimybę nerezidentams pasirinkti tokią apmokestinimo tvarką, kokia taikoma Portugalijos rezidentams, ir taip pasinaudoti CIRS 43 straipsnio 2 dalyje numatyta 50 % sumažinta mokesčio baze ir progresiniais tarifais, su sąlyga, kad Portugalijoje bus pateikta mokesčių deklaracija dėl jų pajamų iš viso pasaulio. Nagrinėjamu atveju MK pasirinko apmokestinimo tvarką, numatytą CIRS 72 straipsnio 1 dalyje, o ne numatytąją CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalyse.

16 MK primena, kad byloje, susijusioje su įsisteigimo laisve, Teisingumo Teismas nusprendė, jog pasirinkimas iš diskriminacinės ir kitos mokesčių sistemos, kuri nėra diskriminacinė, negali pašalinti diskriminacinio pirmosios iš šių dviejų mokesčių sistemų poveikio (2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 50 ir 51 punktai).

17 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Portugalijos mokesčių teisės pakeitimai, padaryti priėmus 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600), t. y. be kita ko, įvedus galimybę nerezidentams pagal CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalis pasirinkti apmokestinimo tvarką, analogišką tai, kuri taikoma rezidentams, ir taip pasinaudoti šio kodekso 43 straipsnio 2 dalyje numatyta 50 % sumažinta mokesčio baze, yra pakankami ištaisyti šiame sprendimą Teisingumo Teismo nustatytą kapitalo judėjimo apribojimą.

18 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių bylų arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar kartu siejami [SESV 18 ir 63-65 straipsniai] turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai aptariami pagrindinėje byloje ([CIRS] 43 straipsnio 2 dalis), su padarytais pakeitimais [įtraukus minėto kodekso 72 straipsnio 9 ir 10 dalis], 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?“

Dėl prejudicinio klausimo

19 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 18 ir 63–65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos siekiant, kad kitoje valstybėje narėje reziduojančio mokesčių mokėtojo pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautam turto vertės padidėjimui nebūtų taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri už tą pačią sandorio rūšį būtų taikoma pirmosios valstybės narės rezidento gautam turto vertės prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo minėto mokesčių mokėtojo pasirinkimo.

Dėl taikytinų principų ir laisvių

20 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją SESV 18 straipsnis savarankiškai taikomas tik tose Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms SESV nenumatyta specialių nediskriminavimo taisyklių (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

21 SESV 63 straipsnyje, be kita ko, numatyta speciali nediskriminavimo taisyklė laisvo kapitalo judėjimo srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 29 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

22 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad investicijomis į nekilnojamąjį turtą susijęs sandoris, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra laisvas kapitalo judėjimas (2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

23 Tuo remiantis darytina išvada, kad valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto perleidimas už atlygį, kurį atlieka fiziniai asmenys nerezidentai, patenka į SESV 63 straipsnio taikymo sritį.

24 Be to, kadangi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta jokių aplinkybių, dėl kurių tokia operacija galėtų patekti į SESV 64 straipsnio taikymo sritį, šiuo atveju nereikia nagrinėti klausimo, atsižvelgiant į šio straipsnio nuostatas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo

25 Išskyrus EB 65 straipsnyje numatytas pateisinančias aplinkybes, SESV 63 straipsnis draudžia visus kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimus.

26 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad CIRS 43 straipsnio 2 dalyje ir 72 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, jog turto vertės prieaugio, gauto už atlygį perleidus Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą, atveju numatytos skirtingos apmokestinimo taisyklės, atsižvelgiant į tai, ar pajamų mokesčiu apmokestinami asmenys rezidavo šios valstybės narės teritorijoje.

27 Taigi pagal CIRS 43 straipsnio 2 dalį atsižvelgiama tik į 50 % turto vertės prieaugio, gauto rezidentui už atlygį perleidus Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą, sumos. Tačiau nerezidentų atveju CIRS 72 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad tas pats turto vertės prieaugis apmokestinamas nuo visos sumos taikant atskirą 28 % tarifą.

28 Darytina išvada, kad pagal šias nuostatas šios rūšies prieaugio apmokestinimo bazė skiriasi rezidentams ir ne rezidentams. Taigi už to pačio Portugalijoje esančio nekilnojamo turto pardavimą, iš kurio gaunama prieaugio, nerezidentai patyrė didesnę mokesčio naštą nei taikoma rezidentams, todėl jų situacija buvo mažiau palankesnė nei pastarųjų (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 37 punktą).

29 Iš tikrųjų, nors pagal CIRS 72 straipsnio 1 dalį nerezidentas yra apmokestinamas 28 % tarifu nuo mokesčio bazės, atitinkančios visą gautą prieaugį, tai, kad rezidento atveju atsižvelgiama tik į pusę mokesčio bazės, reiškia, jog pastarasis visada patiria mažesnę mokesčio naštą, nesvarbu, koks būtų visoms pajamoms taikomas mokesčio tarifas, nes, vadovaujantis Portugalijos vyriausybės pateiktomis pastabomis, rezidentų pajamos buvo apmokestinamos mokesčio progresiniu tarifu, kurio maksimali riba – 48 % (be to, 2,5 % papildomas solidarumo mokestis gali būti taikomas apmokestinamosioms pajamoms nuo 80 000 eurų iki 250 000 eurų ir 5 % – viršijus pastarąją sumą).

30 Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann* (C 443/06, EU:C:2007:600) 40 punkte nuspręsti, kad CIRS 43 straipsnio 2 dalyje nustatytas 50 % mokesčio bazės, kurią sudaro turto vertės prieaugis, gautas tik Portugalijoje reziduojančių apmokestinamųjų asmenų, o ne apmokestinamųjų asmenų nerezidentų, apmokestinimas yra pagal SESV 63 straipsnį draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas.

31 Šios išvados negalima paneigti 2015 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) 44 punktu, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad nevienodas mokesčių mokėtojų nerezidentų ir rezidentų vertinimas, pasireiškiantis tuo, kad pirmųjų bruto pajamos yra galutinai apmokestinamos vienu tarifu taikant mokestį prie pajamų šaltinio, o antrųjų neto pajamos yra apmokestinamos pagal progresinį tarifą, numatant sumažintą mokesčio bazę, yra suderinamas su Sąjungos teise, nes tokiai išvadai buvo taikoma sąlyga, kad tas vienas tarifas nėra didesnis nei tarifas, gaunamas suinteresuotojo asmens neto pajamoms realiai taikant progresinį tarifą, neskaitant sumažintos mokesčio bazės. Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 29 punkto, nagrinėjama diferencijuota apmokestinimo tvarka lemia tai, kad nerezidentams visada taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri taikoma rezidentams gaunant vertės prieaugį iš nekilnojamojo turto pardavimo.

32 Šiomis aplinkybėmis visiems Portugalijoje reziduojantiems ir nereziduojantiems mokesčių mokėtojams, pasirinkusiems CIRS 72 straipsnio 1 dalyje numatytą apmokestinimo tvarką, 50 % mokesčio bazės nustatymas yra pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas.

33 Reikia patikrinti, ar toks apribojimas gali būti laikomas objektyviai pateisinamas pagal SESV 65 straipsnio 1 ir 3 dalis.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimų pateisinimo atsižvelgiant į SESV 65 straipsnio 1 ir 3 dalis buvimo

34 Iš SESV 65 straipsnio 1 dalies, siejamos su to paties straipsnio 3 dalimi, matyti, kad valstybės narės savo nacionalinės teisės aktuose gali nustatyti skirtingą mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų vertinimą, jeigu šis skirtingas vertinimas nėra nei savavališkos diskriminacijos priemonė, nei paslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

35 Vis dėlto reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą ir pagal šio straipsnio 3 dalį draudžiamą savavališką diskriminavimą. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip antai CIRS 43 straipsnio 2 dalis ir 72 straipsnio 1 dalis, galėtų būti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 44 ir 45 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

36 Šiuo atveju Portugalijos teisės aktuose numatytas skirtingas mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis. Be to, šis skirtingas vertinimas nepateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

37 Pirma, kalbant apie situacijų panašumą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) 50 punkte jau yra nusprendęs, kad, pirma, perleidus nekilnojamąjį turtą gauto vertės prieaugio apmokestinimas pagal CIRS 43 straipsnio 2 dalį ir 72 straipsnio 1 dalį taikomas tik vienai mokesčių mokėtojų rezidentų ar nerezidentų pajamų kategorijai, antra, šis apmokestinimas yra susijęs su šiomis dviem mokesčių mokėtojų kategorijomis ir, trečia, valstybė narėje, kurioje yra apmokestinamų pajamų šaltinis, išlieka Portugalijos Respublika.

38 Iš to, kas išdėstyta, ir, be kita ko, iš šio sprendimo 29 punkto matyti, kad nėra jokio objektyvaus mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacijų skirtumo, kuris pateisintų skirtingą mokestinį vertinimą pagal CIRS 43 straipsnio 2 dalį ir 72 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su turto vertės prieaugio, gauto perleidus Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą, teigiamo likučio apmokestinimu. Todėl mokesčių mokėtojo nerezidento, kaip antai MK, situacija yra panaši į mokesčių mokėtojo rezidento situaciją.

39 Šios išvados nepaneigia CIRS 43 straipsnio 2 dalies *ratio legis*; joje numatyta rezidentų gautam turto vertės prieaugiui taikoma 50 % sumažinta mokesčio bazė, kuria, Portugalijos vyriausybės teigimu, siekiama išvengti pernelyg didelio šių pajamų, laikomų neįprastomis ir nenumatytomis, apmokestinimo, nes niekas neleidžia atmesti galimybės, kad šis argumentas niekada negalės būti taikomas mokesčių mokėtojams nerezidentams.

40 Dėl pateisinimų, grindžiamų privalomais bendrojo intereso pagrindais, reikia pažymėti, kad Portugalijos vyriausybė nenurodė tokių pagrindų. Vis dėlto ji tvirtina, kad apmokestinant Portugalijoje gauto nekilnojamojo turto vertės prieaugio teigiamą likutį CIRS 43 straipsnio 2 dalimi siekiama užkirsti kelią mokesčių mokėtojų, Portugalijos rezidentų ar nerezidentų, kurie nusprendžia būti apmokestinti pagal CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalis, nepalankiam vertinimui, nes jiems taikomas progresinis tarifas.

41 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) 58–60 punktuose Teisingumo Teismas teigė, kad rezidentams suteikta mokesčio lengvata, t. y. prieaugio mokesčio bazės sumažinimas per pusę, bet kuriuo atveju viršijo sumą, kuri turi ją kompensuoti, t. y. progresinio mokesčių tarifo taikymą jų pajamoms. Todėl Teisingumo Teismas byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, nusprendė, kad nebuvo nustatytas tiesioginis atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšys, dėl to iš nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų kylantis apribojimas negali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darnumą.

Dėl apmokestinimo tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir rezidentai pasirinkimo

42 Pirmiausia reikia pažymėti, kad dėl galimybės Sąjungoje ar EEE reziduojantiems asmenims pagal CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalis pasirinkti apmokestinimo tvarką, analogišką tai, kuri taikoma Portugalijos rezidentams, ir taip pasinaudoti šio kodekso 43 straipsnio 2 dalyje numatyta 50 % sumažinta mokesčio baze, mokesčių mokėtojas nerezidentas, kaip antai MK, gali pasirinkti arba diskriminacinę mokesčių sistemą, t. y. numatytąją CIRS 72 straipsnio 1 dalyje, arba kitą, kuri nėra diskriminacinė.

43 Šiuo klausimu svarbu pabrėžti, kad šiuo atveju toks pasirinkimas negali pašalinti diskriminacinio pirmosios iš šių dviejų apmokestinimo tvarkų poveikio.

44 Iš tiesų, jei būtų pripažintas toks minėtos galimybės pasirinkti poveikis, tai reikštų įteisinti apmokestinimo tvarką, kuri pati savaime dėl diskriminacinio pobūdžio pažeidžia SESV 63 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 52 punktą).

45 Be to, kaip jau turėjo galimybę patikslinti Teisingumo Teismas, SESV įtvirtintą pagrindinę laisvę, šiuo atveju laisvą kapitalo judėjimą, ribojanti nacionalinė tvarka lieka nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra tik pasirenkamojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 53 punktą).

46 Darytina išvada, kad dėl to, jog pagrindinėje byloje mokesčių mokėtojas nerezidentas gali būti apmokestinamas tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos mokesčių mokėtojams rezidentams, šio sprendimo 32 punkte konstatuotas apribojimas netampa suderinamas su Sutartimi.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: SESV 63 straipsnis, siejamas su 65 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos siekiant, kad kitoje valstybėje narėje reziduojančio mokesčių mokėtojo pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautam turto vertės padidėjimui nebūtų taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri už tą pačią sandorio rūšį būtų taikoma pirmosios valstybės narės rezidento gautam turto vertės prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo minėto mokesčių mokėtojo pasirinkimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnis, siejamas su 65 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos siekiant, kad kitoje valstybėje narėje reziduojančio mokesčių mokėtojo pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautam turto vertės padidėjimui nebūtų taikoma didesnė mokesčių našta nei ta, kuri už tą pačią sandorio rūšį būtų taikoma pirmosios valstybės narės rezidento gautam turto vertės prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo minėto mokesčių mokėtojo pasirinkimo.

Parašai.