

Byla C-443/06

Erika Waltraud Ilse Hollmann

prieš

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Tiesioginiai mokesčiai – Nekilnojamojo turto vertės priedaugio apmokestinimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apmokestinimo bazė – Diskriminacija – Mokesčių sistemos darnumas“

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai – Teisingumo Teismo jurisdikcija – Ribos*

(EB 234 straipsnis)

2. *Bendrijos teisė – Principai – Vienodas požiūris – Diskriminacija dėl pilietybės*

(EB 7 ir EB 56 straipsniai)

3. *Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*

(EB 56 straipsnis)

1. Nors pagal EB 234 straipsnį pradetoje procedūroje Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo dėl vidaus teisės normų suderinamumo su Bendrijos teise, nes šias normas turi aiškinti nacionaliniai teismai, Teisingumo Teismas gali jiems pateikti visapusišką Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris jiems leistų įvertinti tokių normų suderinamumą su Bendrijos teise.

(žr. 18 punktą)

2. EB 12 straipsnis atskirai taikomas tik Bendrijos teisės reglamentuojamose situacijose, kurioms EB sutartis nenumato konkrečių nediskriminavimo taisyklių. Tačiau bent EB 56 straipsnyje yra numatyta speciali nediskriminavimo taisyklė laisvo kapitalo judėjimo srityje.

(žr. 28–29 punktus)

3. EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį nacionalinės teisės aktą, kuris priedaugi, atsirandant vienoms valstybės narėms rezidentui perleidus kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestina didesniu mokesčių tarifu, nei būtų taikomas priedaugiui, kurį, vykdydamas tokį patį sandorį, gauna valstybės, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, rezidentas.

Toks reglamentavimas yra EB 56 straipsnio draudžiamas kapitalo judėjimo apribojimas, nes dėl jo kapitalo pervedimas tampa mažiau patrauklus ne rezidentams ir kartu jie atgrasomi investuoti į nekilnojamąjį turtą atitinkamoje valstybėje narėje bei atlikti su šiomis investicijomis susijusius sandorius, kaip antai parduoti nekilnojamąjį turtą.

Kadangi nagrinjamas apmokestinimas yra susijęs tik su viena mokesčių mokėtoju, nesvarbu, ar tai būtų rezidentai, ar ne rezidentai, pajamų kategorija, kadangi jis susijęs su abiem mokesčių

mokėtojų kategorijomis ir valstybės narė, kurioje gaunamos apmokestinamosios pajamos, visada yra atitinkama valstybės narė, objektyviai neegzistuoja jokio situacijos skirtumo, kuris pateisintų skirtingą mokestinį vertinimą abiejų kategorijų mokesčių mokėtojų prieaugio apmokestinimo atveju.

(žr. 39–40, 50, 53–54, 61 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 11 d. (\*)

„Tiesioginiai mokesčiai – Nekilnojamojo turto vertės prieaugio apmokestinimas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apmokestinimo bazė – Diskriminacija – Mokesčių sistemos darnumas“

Byloje C-443/06

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2006 m. spalio 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. spalio 27 d., pagal EB 234 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Erika Waltraud Ilse Hollmann**

prieš

**Fazenda Pública,**

dalyvaujant

**Ministério Público,**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. birželio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

– E. W. I. Hollmann, atstovaujamos *advogado* A. Torres,

- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. I. Fernandes, Â. S. Neves ir J. M. Leitão,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

## **Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 12, EB 18, EB 39, EB 43 ir EB 56 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp E. W. I. Hollmann ir *Fazenda Pública* (Portugalijos mokesčių institucijos) dėl pranešimo apie jos pajamų už 2003 m. apmokestinimą.

## **Teisinis pagrindas**

3 Fizinis asmenų pajamų mokesčio kodekso (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), patvirtinto 1988 m. lapkričio 30 d. Dekretu (statymu Nr. 442/88, 10 straipsnis (2001 m. liepos 3 d. Dekrete (statyme Nr. 198/2001) tvirtinta redakcija, 2001 m. liepos 3 d. Diário da República I, A serija, Nr. 152, toliau – CIRS) numato:

„1. Kapitalo prieaugis – tai pajamos, kurios nėra pelnas ar profesinės pajamos, pajamos iš kapitalo arba pajamos iš nekilnojamojo turto ir yra gaunamos iš:

a) daiktinių teisių nekilnojamųjų turtų perleidimo už atlygą ir visos nuosavybės panaudojimo jos savininko individualiai vykdomai ūkinei ir profesinei veiklai;

<...>

4. Pajamos, kurioms taikomas IRS (fizinis asmenų pajamų mokestis), sudaro:

a) skirtumas tarp pardavimo ir pirkimo vertės, atimamas dalis, kuri gali būti laikoma pajamomis iš kapitalo 1 dalies a, b ir c punktuose numatytais atvejais;

<...>“

4 Pagal CIRS 13 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčiu apmokestinami fiziniai asmenys, kurie yra Portugalijos rezidentai, taip pat tie, kurie, nors nėra rezidentai, joje gauna pajamas.

5 CIRS 15 straipsnio 1 ir 2 dalys numato, kad visos Portugalijos rezidentų gautos pajamos, įskaitant tas, kurias jie gavo užsienyje, yra apmokestinamos, o ne rezidentų pajamos apmokestinamos tik tos, kurias jie gavo Portugalijos teritorijoje.

6 Iš CIRS 18 straipsnio matyti, kad Portugalijos teritorijoje gaunamomis pajamomis laikomos pajamos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, esančiu jos teritorijoje, įskaitant prieaugį, atsirandantį dėl jo perleidimo.

7 CIRS, iš dalies pakeisto 2001 m. gruodžio 27 d. įstatymo Nr. 109B (2001 m. gruodžio 27 d. Diário da República I, B serija, Nr. 298), 43 straipsnio 1 ir 2 dalys numato, kad:

„1. Pajamų suma, laikoma prieaugiu, atitinka vertės prieaugio ir sumažėjimo, kurie atsiranda tais

pažiais metais ir apibrėžiami pagal paskesnius straipsnius, skirtum?.

2. Atsižvelgiama tik ? 50 % prieš tai einan?ioje dalyje min?to su 10 straipsnio 1 dalies a, c, ir d punktuose numatytais rezident? atliekamais perleidimais susijusio skirtumo sum?, nepaisant, ar šis skirtumas yra teigiamas, ar neigiamas.“

8 Rezident? apmokestinam?sias pajamas sudaro ?vairi? kategorij? pajamos, gaunamos kiekvienais metais ir apmokestinamos progresyviu tarifu.

9 CIRS 72 straipsnio 1 dalis ne rezident? atžvilgiu numato special? 25 % tarif?, kuriuo apmokestinamas visas likutis, susij?s su nekilnojamojo turto priedaugiu.

### **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

10 Nuo tada, kai ?vyko faktin?s aplinkyb?s pagrindin?je byloje, E. W. I. Hollmann gyvena Vokietijoje.

11 1998 m. mirus jos vyrui, E. W. I. Hollmann paveld?jo Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt?. Ji buvo apmokestinta paveld?jimo ir dovanojimo mokes?iu pagal šio turto vert?.

12 2003 m. E. W. I. Hollmann pardav? nagrin?jam? pastat? ir uždirbo 619 757,46 eur? sum?, atitinkan?i? skirtum? tarp šio pardavimo sumos ir paveld?jimo metu buvusios vert?s, kuri buvo apmokestinta paveld?jimo ir dovanojimo mokes?iu.

13 Raginame sumok?ti pajam? mokes?ius už 2003 m. kompetentingas mokes?i? administratorius atsižvelg? ? vis? E. W. I. Hollmann gaut? priedaug? tam, kad nustatyti? jos gryn?sias pajamas, prid?damas ši? sum? prie jos kit? Portugalijoje apmokestinam? pajam?.

14 Mokes?io administratoriaus nuomone, ieškov? pagrindin?je byloje negal?jo remtis palankiomis CIRS 43 straipsnio 2 dalies nuostatomis, nes ji gyveno kitoje nei Portugalija Europos Sąjungos valstyb?je nar?je.

15 Min?t? raginim? sumok?ti mokes?ius E. W. I. Hollmann užgin?ijo *Tribunal administrativo e fiscal de Loulé*. Kadangi jos ieškinys buvo atmestas, E. W. I. Hollmann d?l šio sprendimo pateik? apeliacin? skund?.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Supremo Tribunal Administrativo* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar (CIRS) 43 straipsnio 2 dalis, pagal kuri? Portugalijos rezident? priedaugio apmokestinimo baz? sudaro tik 50 % šio priedaugio, pažeidžia EB 12, EB 18, EB 39, EB 43 ir EB 56 straipsnius d?l to, kad ši riba netaikoma kit? Europos Sąjungos valstybi? nari? rezident? gauto priedaugio atžvilgiu?“

### **D?l prejudicinio klausimo**

#### *D?l priimtimumo*

17 Portugalijos vyriausyb? ir Komisija abejoja, ar prejudicinis klausimas priimtinas d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktos jo formuluot?s.

18 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nors pagal EB 234 straipsn? prad?toje proced?roje Teisingumo Teismas negali priimti sprendimo d?l vidaus teis?s norm? suderinamumo su Bendrijos teise, nes šias normas turi aiškinti nacionaliniai teismai, Teisingumo Teismas gali jiems pateikti visapus? Bendrijos teis?s išaiškinim?, kuris jiems leist?

vertinti toki? norm? suderinamum? su Bendrijos teise (žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Placanica ir kt.*, C?338/04, C?359/04 ir C?360/04, Rink. p. I?0000, 37 punkt? ir 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Asociación Nacional de Empresas Forestales*, C?295/05, Rink. p. I?0000, 29 punkt? bei min?t? teism? praktik?).

19 Be to, taip pat iš nusistov?jusios teismo praktikos išplaukia, kad Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant pagal Sutarties 234 straipsn?, tik nacionalinis teismas, nagrin?jantis byl? ir turintis priimti b?sim? sprendim?, atsižvelgdamas ? konkre?ias aplinkybes, turi ?vertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingum? savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l, jeigu pateikti nacionalini? teism? klausimai susij? su Bendrijos teis?s nuostatos aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esm?s privalo priimti sprendim? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Asociación Nacional de Empresas Forestales* 30 punkt? ir 2007 m. balandžio 17 d. Sprendimo *AGM-COS.MET*, C?470/03, Rink. p. I?0000, 44 punkt?).

20 Šioje byloje iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikto klausimo formuluot?s matyti, jog Teisingumo Teismo prašoma nuspr?sti d?l vidaus teis?s nuostatos, t. y. CIRS 43 straipsnio 2 dalies, suderinamumo su Bendrijos teise.

21 Vis d?lto, nors Teisingumo Teismas negali atsakyti ? taip prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo suformuluot? klausim?, niekas jam nekliudo duoti naudingo atsakymo šiam teismui pateikiant Bendrijos teis?s aiškinim?, kuris pastarajam teismui leist? pa?iam išspr?sti klausim? d?l nagrin?jam? mokestini? nuostat? suderinamumo su Bendrijos teise.

22 Tod?l reikia pažym?ti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s Teisingumo Teismo klausia, ar EB 12, EB 18, EB 39, EB 43 ir EB 56 straipsniai draudžia tok? nacionalin?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, kuris prieaug?, atsirandant? vienos valstyb?s nar?s rezidentui perleidus kitoje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt?, apmokestina didesniu mokes?io tarifu, nei b?t? taikomas prieaugiui, kur?, vykdydamas tok? pat? sandor?, gauna tos valstyb?s, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, rezidentas.

*D?l taikom? princip? ir laisvi?*

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausime daro nuorod? ? EB 12, EB 18, EB 39, EB 43 ir EB 56 straipsnius.

24 Taigi reikia išsiaiškinti, ar mokes?io mok?tojas nerezidentas, esantis tokioje pad?tyje, kaip antai E. W. I. Hollmann, gali remtis šiomis nuostatomis.

25 Kalbant apie EB 39 ir EB 43 straipsnius, iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad E. W. I. Hollmann pardav? savo Portugalijoje esant? nekilnojam? turt?, t. y. atliko sandor?, d?l kurio ji buvo apmokestinta pagrindin?je byloje gin?ijamu mokes?iu, nei tur?dama tiksi? verstis profesine veikla Bendrijos teritorijoje, nei ?sikurti kitoje nei Vokietija valstyb?je nar?je ekonominei veiklai vykdyti.

26 Kalbant apie EB 18 straipsni, tas pats sprendimas neleidžia daryti išvados, kad ieškov? pagrindin?je byloje pardav? savo nekilnojam?j? turt? siekdama pasinaudoti teise, kuri? jai suteikia ši nuostata.

27 Tod?l, atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodytas faktines aplinkybes, E. W. I. Hollmann negali šioje byloje remtis EB 18, EB 39 ir EB 43 straipsniais (šiuo atžvilgiu žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugalij?*, C?345/05, Rink. p. I?10633, 15 punkt? ir min?t? teism? praktik?).

28 Iš teismo praktikos išplaukia, kad EB 12 straipsnis atskirai taikomas tik Bendrijos teis?s reglamentuojamose situacijose, kurioms Sutartis nenumato konkre?i? nediskriminavimo taisykli? (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C?397/98 ir C?410/98, Rink. p. I?1727, 38 punkt? ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C?422/01, Rink. p. I?6817, 61 punkt?).

29 Ta?iau b?tent EB 56 straipsnyje yra numatyta speciali nediskriminavimo taisykl? laisvo kapitalo jud?jimo srityje (2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze*, C?222/04, Rink. p. I?289, 99 punktas).

30 Taigi, atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, reikia nustatyti, ar toks mokes?i? mok?tojas, kaip antai E. W. I. Hollmann, gali remtis EB 56 straipsnio nuostatomis.

31 Šiuo atžvilgiu iš nusistov?jusios teismo praktikos išplaukia, kad su investicijomis ? nekilnojam?j? turt? susij?s sandoris, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra laisvas kapitalo jud?jimas (šiuo atžvilgiu žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C?222/97, Rink. p. I?1661, 24 punkt?).

32 Tod?l toks sandoris patenka ? EB 56 straipsnio taikymo srit?, ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? reikia nagrin?ti šio straipsnio atžvilgiu.

#### *D?l laisvo kapitalo jud?jimo*

33 Vis? pirma reikia priminti, kad remiantis nusistov?jusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokes?iai priskiriami valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 19 punkt?; 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C?386/04, Rink. p. I?8203, 15 punkt? ir 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, Rink. p. I?0000, 21 punkt?).

34 Antra, išskyrus EB 58 straipsnyje numatytas pateisinan?ias aplinkybes, EB 56 straipsnis draudžia visus kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimus.

35 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad kai už atlyginim? perleidus Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt?, gaunamas prieaugis, CIRS nuostatos bendrai numato skirtingas apmokestinimo taisykles atsižvelgiant ? tai, ar mokes?i? mok?tojai reziduoja šioje valstyb?je nar?je, ar ne.

36 Taigi pagal CIRS 43 straipsnio 2 dal? atsižvelgiama tik ? 50 % prieaugio sumos, kuri? gauna rezidentai perleid? Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt?. Ta?iau ne rezident? atveju CIRS numato, kad apmokestinama visa prieaugio suma, gauta pardavus min?t? turt?.

37 Iš to išplaukia, kad pagal atitinkamas CIRS nuostatas prieaugio apmokestinimo baz? skiriasi rezidentams ir ne rezidentams. Taigi už to pa?io Portugalijoje esan?io nekilnojamo turto pardavim?, iš kurio gaunamas prieaugis, ne rezidentai turi mok?ti didesnio tarifo mokes? nei taikomas rezidentams, tod?l j? situacija mažiau palankesn? nei pastar?j?.

38 Iš tikr?j? ne rezidentas yra apmokestinamas 25 % apmokestinimo baz?s, atitinkan?ios vis?

gaut? prieaug?, tarifu, o tai, kad rezidento atveju atsižvelgiama tik ? pus? apmokestinimo baz?s, reiškia, jog pastarasis visada apmokestinamas mažesniu mokes?iu, nesvarbu, koks b?t? visoms pajamoms taikomas mokes?io tarifas, nes, vadovaujantis Portugalijos vyriausyb?s pateiktomis pastabomis, rezident? pajamos apmokestinamos progresyviu tarifu, kurio maksimali riba yra 42 %.

39 Tod?l d?l tokio nacionalin?s teis?s akto, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, kapitalo pervedimas tampa mažiau patrauklus ne rezidentams ir kartu jie atgrasomi investuoti ? nekilnojam?j? turt? Portugalijoje bei atlikti su šiomis investicijomis susijusius sandorius, kaip antai parduoti nekilnojam?j? turt?.

40 Tokiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad tai, jog 50 % prieaugio mokestin? baz? Portugalijoje nustatoma tik mokes?i? mok?tojams rezidentams ir nenustatoma mokes?i? mok?tojams ne rezidentams, yra EB 56 straipsnio draudžiamas kapitalo jud?jimo apribojimas.

41 Vis d?lto reikia nustatyti, ar šis apribojimas gali b?ti pateisinamas d?l EB 58 straipsnio 1 dalyje numatyt? priežas?i?.

42 Iš šios nuostatos, skaitomos kartu su to pa?io straipsnio 3 dalimi, matyti, kad valstyb?s nar?s savo nacionalin?s teis?s aktuose gali nustatyti skirting? mokes?i? mok?toj? rezident? ir mokes?i? mok?toj? ne rezident? vertinim?, jeigu šis skirtingas vertinimas n?ra nei savavališkos diskriminacijos priemon?, nei pasl?ptas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

43 Taigi, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 36–38 punktuose, CIRS 43 straipsnio 2 dalis iš esm?s nustat? skirting? rezident? ir ne rezident? mokestin? vertinim? , numatydamą skirting? apmokestinimo baz? prieaugio, gauto perleidus Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt?, atveju.

44 Vis d?lto reikia skirti EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu leidžiam? skirting? vertinim? ir šio straipsnio 3 dalimi draudžiam? savavališk? diskriminavim?.

45 Iš teismo praktikos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostata gali b?ti suderinama su laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis sutarties nuostatomis, jeigu skirtingos nuostatos taikomos d?l objektyviai skirtingos pad?ties arba j? taikym? pateisina svarbesnis bendrasis interesas (žr. min?to sprendimo *Manninen* 28 ir 29 punktus; 2005 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Blanckaert*, C?512/03, Rink. p. I-7685, 42 punkt? ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C?265/04, Rink. p. I?923, 38 punkt?).

46 Atsižvelgiant ? ankstesniame punkte min?t? teismo praktik?, pirmiausia reikia nagrin?ti, ar skirtingas pajam? apmokestinimas, atsižvelgiant ? tai, ar prieaugis, atsirandantis iš Portugalijoje esan?io nekilnojamojo turto perleidimo, yra gautas rezidento ar ne rezidento, taikomas d?l objektyviai skirtingos pad?ties.

47 Šiuo atžvilgiu Portugalijos vyriausyb? teigia, kad šios dvi apmokestinam?j? asmen? kategorijos yra skirtingose situacijose ir tai visiškai pateisina š? skirting? vertinim?. Apmokestinimo baz?s apribojimas 50 % gali b?ti susij?s tik su rezidentais, nes šiems taikomas progresyvinis tarifas j? bendr?j? pajam? atžvilgiu. O ne rezidentai apmokestinami tik už pajamas, gautas Portugalijos teritorijoje. Kitaip tariant, tokiu pagrindin?je byloje nagrin?jamu nacionalin?s teis?s aktu numatytu mechanizmu siekiama nenubausti rezident?, kurie, priešingai nei ne rezidentai, yra apmokestinami progresyviu mokes?iu.

- 48 Be to, ji mano, kad skirtingas mokestinis vertinimas, atsirandantis iš skirtingos apmokestinimo bazės taikymo ne rezidentams, turi būti nagrinėjamas kartu su rezidentams ir ne rezidentams taikoma bendrąja pajamų mokesčio sistema.
- 49 Šiuo argumentu Portugalijos vyriausybė teigia, kad skirtingos apmokestinimo bazės gavus prieaugę numatymas ne rezidentams yra pateisinamas atsižvelgiant į pajamų apmokestinimo sistemą, būtent į skirtingą mokesčio tarifą taikymą rezidentams ir ne rezidentams. Iš tikrųjų pirmąjį apmokestinamąsias pajamas sudaro kelių kategorijų pajamų suma, įskaitant kiekvienais metais gaunamą prieaugę, kuri apmokestinama progresyviu mokesčio tarifu, o ne rezidentams CIRIS numato specialų proporcinį tarifą.
- 50 Reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje, pirma, prieaugio, atsirandančio iš nekilnojamojo turto perleidimo, apmokestinimas yra susijęs tik su vienu mokesčių mokėtoju, nesvarbu, ar tai būtų rezidentai, ar ne rezidentai, pajamų kategorija, antra, jis susijęs su abiem mokesčių mokėtojais kategorijomis ir, trečia, valstybės narė, kurioje gaunamos apmokestinamosios pajamos, visada yra Portugalijos Respublika.
- 51 Šiuo atžvilgiu reikia pirmiausia patikslinti, kaip išplaukia iš šio sprendimo 38 punkto, kad nors atsižvelgiama į pusę rezidento gauto prieaugio sumos ir jo pajamos apmokestinamos progresyviu mokesčio tarifu, kurio maksimali riba yra 42 %, tokiomis pačiomis apmokestinimo sąlygomis ne rezidentas apmokestinamas didesniu mokesčiu nei rezidentas.
- 52 Tokiomis aplinkybėmis Portugalijos vyriausybės teiginiui šioje byloje negali būti pritarta.
- 53 Iš to, kas pasakyta, išplaukia, kad objektyviai neegzistuoja jokio situacijos skirtumo, kuris pateisintų skirtingą mokestinį vertinimą abiejų kategorijų mokesčių mokėtojų prieaugio apmokestinimo atveju. Todėl tokia situacija, kaip antai E. W. I. Hollmann, yra panaši į rezidentų situaciją.
- 54 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinis teisės aktas tvirtina skirtingą mokestinį vertinimą ne rezidentų atžvilgiu, nes objektyviai panašioje situacijoje gauto prieaugio atveju leidžia juos apmokestinti didesniu mokesčiu ir nustatyti didesnį mokesčių našumą nei rezidentams.
- 55 Antra, kalbėjama apie pateisinimą dėl svarbesnio bendrojo intereso Portugalijos vyriausybės nurodo būtinybę garantuoti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą.
- 56 Iš teismo praktikos matyti, jog būtinybę išlaikyti mokesčių sistemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvą naudojimosi apribojimą. Tačiau siekiant, kad taip pateisinamam argumentui būtų pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesčių rinkliava (2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 40 punktas ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-0000, 62 punktas ir minėta teismo praktika).
- 57 Šioje byloje Portugalijos vyriausybė teigia, kad reikia atsižvelgti į mokesčių sistemos tikslus ir logiką, kai iš nekilnojamojo turto perleidimo gaunamas prieaugis. Šiuo atžvilgiu nagrinėjama mokesčių sistema buvo siekiama nebausti rezidentų gaunamo prieaugio apmokestinimo atveju, jį atžvilgiu taikant progresyvinį mokesčio tarifą. Iš esmės rezidentų atveju yra tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos, kuri lemia prieaugio apmokestinimo atveju taikoma per pusę sumažinta mokestinė bazė, ir progresyvinio mokesčių tarifo, taikomo bendrai visoms jų pajamoms.
- 58 Taigi, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, rezidentams suteikta mokesčių lengvata, t. y.



prieaugio apmokestinamosios bazės sumažinimas per pusę, bet kuriuo atveju viršija sumą, kuri turi būti kompensuoti, t. y. progresinio mokesčių tarifo taikymą jai pajamoms.

59 Todėl nėra tiesioginio ryšio tarp minėtos lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava.

60 Taigi reikia manyti, kad apribojimas, atsirandantis iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčių teisės akto, negali būti pateisinamas būtinybe garantuoti mokesčių sistemos darnumą.

61 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, ir pateiktą klausimą, reikia atsakyti, kad EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį nacionalinį teisės aktą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris prieaugį, atsirandantį vienos valstybės narės rezidentui perleidus kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju Portugalijoje, esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestina didesniu mokesčio tarifu, nei būtų taikomas prieaugiui, kurį, vykdydamas tokį patį sandorį, gauna valstybės, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, rezidentas.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

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

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

**EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį nacionalinį teisės aktą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris prieaugį, atsirandantį vienos valstybės narės rezidentui perleidus kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju Portugalijoje, esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestina didesniu mokesčio tarifu, nei būtų taikomas prieaugiui, kurį, vykdydamas tokį patį sandorį, gauna valstybės, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, rezidentas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: portugalų.