

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 18 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Nekilnojamojo turto vertės priedaugio 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 rašytinį 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

### **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 mokėtina mokestį, susijusį su MK 2017 m. pajamomis.

### **Teisinis pagrindas**

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

„1 – Pajamų vertė, laikoma priedaugiu, atitinka vertės priedaugio 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, vykdžius 10 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktuose nurodytus turto perleidimo sandorius.“

4 Šio kodekso 68 straipsnio 1 dalyje nustatytos progresinio mokestio skalės. 2017 m. maksimalus 48 % mokestio 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 mokestiu; viršijus šią sumą taikomas 5 % solidarumo mokestio 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 priedaui, kurį gauna Portugalijos teritorijoje nereziduojantys asmenys, jeigu jis gautas ne iš toje teritorijoje esančios nuolatinės buveinės;

<...>

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

Siekiant nustatyti ankstesnėje dalyje nurodyto mokestio tarifą, atsižvelgiama į visas pajamas, skaitant pajamas, gautas už tos teritorijos ribas, tomis pačiomis sąlygomis, kurios taikomos rezidentams.

<...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas**

7 MK yra Prancūzijos rezidentas mokestių tikslais.

- 8 2002 m. sausio 17 d. MK ?sigijo Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt? už 79 807,66 euro.
- 9 2017 m. liepos 17 d. MK pardav? š? pastat? už 180 000 eur?.
- 10 2018 m. geguž?s 31 d. MK pateik? savo periodin? pajam? deklaracij?, kurioje, be 8 800 eur? pajam? iš nekilnojamojo turto, deklaravo šio nekilnojamojo turto perleidim? ir jo pirkimo bei pardavimo išlaidas.
- 11 Šios deklaracijos 8B lentel?je MK pažym?jo 4 langel? („nerezidentas“), 6 langel? („Europos S?jungos valstyb?s nar?s rezidentas“) ir 7 langel? (pasirinkdamas b?ti apmokestintas kaip nerezidentas) ir nepasirinko 9 langelyje (apmokestinimas bendraisiais mokes?io tarifais, nustatytais CIRS 68 straipsnyje) ir 10 langelyje (apmokestinimas pagal rezidentams taikomus teis?s aktus) numatyt? galimybi?.
- 12 2018 m. liepos 5 d. AT pateik? pranešim? apie mok?tin? mokest?, jame buvo nustatyta 24 654,22 euro pajam? mokes?io už 2017 m. suma, nes remiantis MK deklaracijoje padarytu pasirinkimu visam teigiamam nekilnojamojo turto vert?s priedu liku?iui buvo pritaikytas 28 % vienodas tarifas, skirtas nerezidentams pagal CIRS 72 straipsnio 1 dal?.
- 13 2018 m. lapkri?io 30 d. MK apskund? š? pranešim? apie mok?tin? mokest? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme, *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokes?i? byl? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija), remdamasis tuo, kad jis yra neteis?tas, nes yra pagr?stas teis?s aktais, pagal kuriuos diskriminuojami mokes?i? mok?tojai, reziduojantys kitoje Europos S?jungos valstyb?je nar?je nei Portugalijos Respublika, ir nurod?, kad remiantis tuo, k? 2007 m. spalio 11 d. Sprendime *Hollmann* (C?443/06, EU:C:2007:600) nusprend? Teisingumo Teismas, šis teisinis pagrindas yra laisvo kapitalo jud?jimo, užtikrinto SESV 63 straipsnio 1 dalyje, apribojimas.
- 14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme AT tvirtina, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytini teis?s aktai skiriasi nuo t?, kurie taikyti faktin?ms aplinkyb?ms, d?l kuri? priimtas 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *Hollmann* (C?443/06, EU:C:2007:600). Tiesa, jis primena, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, jog CIRS 43 straipsnio 2 dalis, kurioje numatyta, kad atsižvelgiama ? 50 % turto vert?s priedu, kur? gavo Portugalijoje reziduojantys apmokestinamieji asmenys, lemia didesn? nerezident? mokes?i? našt?, tod?l yra pagal SESV 63 straipsn? draudžiamas kapitalo jud?jimo apribojimas.
- 15 Vis d?lto AT patikslina, kad pri?mus 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? *Hollmann* (C?443/06, EU:C:2007:600) Portugalijos teis?s akt? leid?jas pakeit? taikytin? teisin? pagrind?, CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalyse numatydamas galimyb? nerezidentams pasirinkti toki? apmokestinimo tvark?, kokia taikoma Portugalijos rezidentams, ir taip pasinaudoti CIRS 43 straipsnio 2 dalyje numatyta 50 % sumažinta mokes?io baze ir progresiniais tarifais, su s?lyga, kad Portugalijoje bus pateikta mokes?i? deklaracija d?l j? pajam? iš viso pasaulio. Nagrin?jamu atveju MK pasirinko apmokestinimo tvark?, numatyt? CIRS 72 straipsnio 1 dalyje, o ne numatyt?j? CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalyse.
- 16 MK primena, kad byloje, susijusioje su ?sisteigimo laisve, Teisingumo Teismas nusprend?, jog pasirinkimas iš diskriminacin?s ir kitos mokes?i? sistemos, kuri n?ra diskriminacin?, negali pašalinti diskriminacinio pirmosios iš ši? dviej? mokes?i? sistem? poveikio (2010 m. kovo 18 d. Sprendimo *Gielen*, C?440/08, EU:C:2010:148, 50 ir 51 punktai).
- 17 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Portugalijos mokes?i? teis?s pakeitimai, padaryti pri?mus 2007 m. spalio 11 d. Sprendim? *Hollmann*

(C-443/06, EU:C:2007:600), t. y. be kita ko, ?vedus galimyb? nerezidentams pagal CIRS 72 straipsnio 9 ir 10 dalis pasirinkti apmokestinimo tvark?, analogišk? tai, kuri taikoma rezidentams, ir taip pasinaudoti šio kodekso 43 straipsnio 2 dalyje numatyta 50 % sumažinta mokes?io baze, yra pakankami ištaisyti šiame sprendim? Teisingumo Teismo nustatyt? kapitalo jud?jimo apribojim?.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokes?i? byl? arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD)) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar kartu siejami [SESV 18 ir 63-65 straipsniai] turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai aptariamai pagrindin?je byloje ([CIRS] 43 straipsnio 2 dalis), su padarytais pakeitimais [?traukus min?to kodekso 72 straipsnio 9 ir 10 dalis], pagal kuriuos leidžiama kitos Europos S?jungos valstyb?s nar?s (Pranc?zijos) rezidento, pardavusio valstyb?je nar?je (Portugalijoje) esant? nekilnojam?j? turt?, gauto vert?s prieaugio pasirinktinai neapmokestinti didesniais mokes?iais, nei tokio pat sandorio atveju taikomi valstyb?s nar?s, kurioje yra nekilnojamasis turtas, rezidento gautam turto vert?s prieaugiui?“

### **D?I prejudicinio klausimo**

19 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiks teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 18 ir 63–65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos siekiant, kad kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?io mokes?i? mok?tojo pardavus šioje valstyb?je nar?je esant? nekilnojam?j? turt? gautam turto vert?s padid?jimui neb?t? taikoma didesn? mokes?i? našta nei ta, kuri už t? pa?i? sandorio r?š? b?t? taikoma pirmosios valstyb?s nar?s rezidento gautam turto vert?s prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklausu nuo min?to mokes?i? mok?tojo pasirinkimo.

### **D?I taikytin? princip? ir laisvi?**

20 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuot? jurisprudencij? SESV 18 straipsnis savarankiškai taikomas tik tose S?jungos teis?s reglamentuojamose srityse, kurioms SESV nenumatyta speciališ? nediskriminavimo taisykli? (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 28 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

21 SESV 63 straipsnyje, be kita ko, numatyta speciali nediskriminavimo taisykl? laisvo kapitalo jud?jimo srityje (šiuo klausimu žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 29 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

22 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad investicijomis ? nekilnojam?j? turt? susij?s sandoris, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra laisvas kapitalo jud?jimas (2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 31 punkt? ir nurodyta jurisprudencija).

23 Tuo remiantis darytina išvada, kad valstyb?s nar?s teritorijoje esan?io nekilnojamojo turto perleidimas už atlyg?, kur? atlieka fiziniai asmenys nerezidentai, patenka ? SESV 63 straipsnio taikymo srit?.

24 Be to, kadangi sprendime d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? nenurodyta joki? aplinkybi?, d?I kuri? tokia operacija gal?t? patekti ? SESV 64 straipsnio taikymo srit?, šiuo atveju nereikia nagrin?ti klausimo, atsižvelgiant ? šio straipsnio nuostatas.

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

25 Išskyrus EB 65 straipsnyje numatytas pateisinan?ias 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 priedaugio, gauto už atlygą perleidus Portugalijoje esantį nekilnojamąjį turtą, atveju numatytos skirtingos apmokestinimo taisyklės, atsižvelgiant į tai, ar pajamą mokesčiu apmokestinami asmenys rezidavo šios valstybės narės teritorijoje.

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

28 Darytina išvada, kad pagal šias nuostatas šios rūšies priedaugio apmokestinimo bazė skiriasi rezidentams ir ne rezidentams. Taigi už to paties Portugalijoje esančio nekilnojamo turto pardavimą, iš kurio gaunama priedaugio, nerezidentai patiria didesnę mokesčio naštą nei taikoma rezidentams, todėl ji situacija buvo mažiau palankesnė nei pastarąjį (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 priedaugį, 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 pastarąjį 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 priedaugis, 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 pirmąjį bruto pajamos yra galutinai apmokestinamos vienu tarifu taikant mokestį prie pajamų šaltinio, o antrąjį neto pajamos yra apmokestinamos pagal progresinį tarifą, numatant sumažintą mokesčio bazę, yra suderinamas su Sąjungos teise, nes tokie 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 priedaugį iš nekilnojamojo turto pardavimo.

32 Šiomis aplinkybomis 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.

***D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojim? pateisinimo atsižvelgiant ? SESV 65 straipsnio 1 ir 3 dalis buvimo***

34 Iš SESV 65 straipsnio 1 dalies, siejamos su to paties straipsnio 3 dalimi, matyti, kad valstyb?s nar?s savo nacionalin?s teis?s aktuose gali nustatyti skirting? mokes?i? mok?tojų rezident? ir nerezident? vertinim?, jeigu šis skirtingas vertinimas n?ra nei savavališkos diskriminacijos priemon?, nei pasl?ptas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

35 Vis d?lto reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt? leidžiam? skirting? vertinim? ir pagal šio straipsnio 3 dal? draudžiam? savavališk? diskriminavim?. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalin?s mokes?i? teis?s normos, kaip antai CIRS 43 straipsnio 2 dalis ir 72 straipsnio 1 dalis, gal?t? b?ti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo, reikia, kad skirtingas vertinimas b?t? susij?s 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 nurodyt? jurisprudencij?).

36 Šiuo atveju Portugalijos teis?s aktuose numatytas skirtingas mokes?i? mok?tojų rezident? ir nerezident? vertinimas susij?s su objektyviai panašiomis situacijomis. Be to, šis skirtingas vertinimas nepateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

37 Pirma, kalbant apie situacij? panašum?, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann* (C?443/06, EU:C:2007:600) 50 punkte jau yra nusprend?s, kad, pirma, perleidus nekilnojam?j? turt? gauto vert?s priedaugio apmokestinimas pagal CIRS 43 straipsnio 2 dal? ir 72 straipsnio 1 dal? taikomas tik vienai mokes?i? mok?tojų rezident? ar nerezident? pajam? kategorijai, antra, šis apmokestinimas yra susij?s su šiomis dviem mokes?i? mok?tojų kategorijomis ir, trečia, valstyb? nar?je, kurioje yra apmokestinam? pajam? šaltinis, išlieka Portugalijos Respublika.

38 Iš to, kas išd?styta, ir, be kita ko, iš šio sprendimo 29 punkto matyti, kad n?ra jokio objektyvaus mokes?i? mok?tojų rezident? ir nerezident? situacij? skirtumo, kuris pateisint? skirting? mokes?i? vertinim? pagal CIRS 43 straipsnio 2 dal? ir 72 straipsnio 1 dal?, kiek tai susij? su turto vert?s priedaugio, gauto perleidus Portugalijoje esant? nekilnojam?j? turt?, teigiamo liku?io apmokestinimu. Tod?l mokes?i? mok?tojo nerezidento, kaip antai MK, situacija yra panaši ? mokes?i? mok?tojo rezidento situacij?.

39 Šios išvados nepaneigia CIRS 43 straipsnio 2 dalies *ratio legis*; joje numatyta rezident? gautam turto vert?s priedaugiui taikoma 50 % sumažinta mokes?io baz?, kuria, Portugalijos vyriausyb?s teigimu, siekiama išvengti pernelyg didelio ši? pajam?, laikom? ne?prastomis ir nenumatytomis, apmokestinimo, nes niekas neleidžia atmesti galimyb?s, kad šis argumentas niekada negal?s b?ti taikomas mokes?i? mok?tojams nerezidentams.

40 D?l pateisinim?, grindžiam? privalomais bendrojo intereso pagrindais, reikia pažym?ti, kad Portugalijos vyriausyb? nenurod? toki? pagrind?. Vis d?lto ji tvirtina, kad apmokestinant Portugalijoje gauto nekilnojamojo turto vert?s priedaugio teigiam? likut? CIRS 43 straipsnio 2 dalimi siekiama užkirsti keli? mokes?i? mok?tojų, Portugalijos rezident? ar nerezident?, kurie nusprendžia b?ti apmokestinami 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 būti kompensuoti, t. y. progresinio mokesčio tarifo taikymą jai pajamoms. Todėl Teisingumo Teismas byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, nusprendė, kad nebuvo nustatytas tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšys, dėl to iš nagrinėjamam nacionaliniam teisės aktui kylantis apribojimas negali būti pateisinamas bitybe užtikrinti mokesčio sistemos darnumą.

### **Dėl apmokestinimo tokiomis pajomis slygomis 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, mokesčio mokėtojas nerezidentas, kaip antai MK, gali pasirinkti arba diskriminacinę mokesčio sistemą, t. y. numatytąjį 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 reikėtų teisinti 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 tvirtintą pagrindinę laisvę, šiuo atveju laisvę kapitalo judėjimui, ribojanti nacionalinę tvarką 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 mokesčio mokėtojas nerezidentas gali būti apmokestinamas tokiomis pajomis slygomis, kokios taikomos mokesčio 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 mokesčio mokėtojo pardavus šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą gautam turto vertės padidėjimui nebūtų taikoma didesnė mokesčio našta nei ta, kuri už tą pačią sandorio rėšę būtų taikoma pirmosios valstybės narės rezidentui gautam turto vertės prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo minėto mokesčio mokėtojo pasirinkimo.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

48 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 narų 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 patį sandorio rūšį būtų taikoma pirmosios valstybės narės rezidento gautam turto vertės prieaugiui, taikytina apmokestinimo tvarka priklauso nuo minėto mokesčių mokėtojo pasirinkimo.**

Parašai.

\* Proceso kalba: portugalų.