

Lieta C-443/06

Erika Waltraud Ilse Hollmann

pret

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo

līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Tiešie nodokļi – Nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam no nekustamā īpašuma – Kapitāla brīvība aprīte – Nodokļa bāze – Diskriminācija – Nodokļu režīma saskaņotība

Tiesas (ceturto reizi) 2007. gada 11. oktobra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudiciāli jautājumi – Tiesas kompetence – Robežas*

(EKL 234. pants)

2. *Kopienu tiesības – Principi – Vienlīdzīga attieksme – Diskriminācija pilsonības dēļ*

(EKL 7. un 56. pants)

3. *Kapitāla brīvība aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 56. pants)

1. Kaut arī tiesvedībā, kas uzsākta saskaņā ar EKL 234. pantu, Tiesai nav jālemj par valsts tiesību normu saderību ar Kopienu tiesību noteikumiem, jo šīs normas interpretācija valsts tiesās, Tiesai tomēr ir tiesības sniegt tām visus norādījumus par Kopienu tiesību interpretāciju, kas būtu tām pašām izvērtēt šo normu saderību ar Kopienu tiesisko regulējumu.

(sal. ar 18. punktu)

2. EKL 12. pants ir piemērojams patstāvīgi tikai Kopienu tiesību s reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas EK līguma noteiktās speciālās nediskriminācijas normas. Tomēr EKL 56. pants ir paredzēta speciāla nediskriminācijas norma kapitāla brīvības aprītes jomā.

(sal. ar 28. un 29. punktu)

3. EKL 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram par kapitāla pieaugumu no dalībvalstī atsavinātā nekustamā īpašuma, ja to ir īstenojis citā dalībvalsts rezidents, ir jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, ko uzliek šāda paša veida darījuma rezultātā gūtam kapitāla pieaugumam, ja šo darījumu ir īstenojis tās valsts rezidents, kur šis nekustamais īpašums atrodas.

Tāds tiesiskais regulējums ir kapitāla aprītes ierobežojums, ko aizliedz EKL 56. pants, jo tas kapitāla aprīti nerezidentiem padara mazāk pievilcīgu, tos atturot no ieguldījumu veikšanas

nekustamaj? ?pašum? attiec?gaj? dal?bvalst? un no t?du ar šiem ieguld?jumiem saist?tu dar?jumu veikšanas k? nekustama ?pašuma p?rdošana.

Kad attiec?gais nodoklis attiecas tikai uz vienu nodok?a maks?t?ju ien?kuma kategoriju neatkar?gi no t?, vai tie b?tu rezidenti vai nerezidenti, kad tas attiecas uz abu veidu nodok?a maks?t?jiem un kad ar nodokli apliekamo ien?kumu g?šanas dal?bvalsts ir t? pati attiec?g? dal?bvalsts, objekt?vi nepast?v atš?ir?gi apst?k?i, kas var?tu pamatot nevienl?dz?gu attieksmi nodok?u jom? pret abu kategoriju nodok?u maks?t?jiem, apliekot ar nodokli kapit?la pieaugumu.

(sal. ar 39., 40., 50., 53., 54., 61. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturt? pal?ta)

2007. gada 11. oktobr? (*)

Tiešie nodok?i – Nodok?a uzlikšana kapit?la pieaugumam no nekustam? ?pašuma – Kapit?la br?va aprite – Nodok?a b?ze – Diskrimin?cija – Nodok?u rež?ma saska?ot?ba

Lieta C?443/06

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Portug?le) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2006. gada 28. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2006. gada 27. oktobr?, tiesved?b?

Erika Waltraud Ilse Hollmann

pret

Fazenda Pública,

piedaloties

Ministério Público.

TIESA (ceturt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re M. Ferreira [*M. Ferreira*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2007. gada 28. j?nija tiesas s?di,

Ēmot vārā apsvērumus, ko sniedza:

- Ē. V. I. Holmanes [*E. W. I. Hollmann*] vārdā – M. A. Torress [*M. A. Torres*], advokāts,
- Portugāles valdābas vārdā – L. I. Fernandišs [*L. I. Fernandes*], A. S. Nevišs [*Á. S. Neves*] un H. M. Leitau [*J. M. Leitão*], pārstāvj,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Liāls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvj,

Ēmot vārā pāc Ēenerāadvokāta uzklausāšanas pieēemto lēmumu izskatīt lietu bez Ēenerāadvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lēgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EKL 12., 18., 39., 43. un 56. panta interpretāciju.

2 Šis lēgums ir iesniegts saistābā ar strādu starp Holmani un *Fazenda Pública* (Portugāles nodokāu iekasāšanas iestāde) attiecābā uz paziņojumu par ienākumu nodokli, kas tai jāmaksā par 2003. gadu.

Atbilstošās tiesābu normas

3 Fizisko personu ienākumu nodokāa kodeksa (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*), kas apstiprināts ar 1988. gada 30. novembra Dekrētlikumu Nr. 442/88 2001. gada 3. jūlija Dekrētlikuma Nr. 198/2001 (2001. gada 3. jūlija *Diário da República I*, A sērija, Nr. 152, turpmāk tekstā – “*CIRS*”) redakcijā, 10. pantā ir paredzāts:

“1. Kapitāla pieaugums ir ienākumi, kas nav uzskatāmi par uzēēmuma vai profesionālās darbābas rezultātā gātiem ienākumiem, no kapitāla vai nekustamā ēpašuma, ko saēem:

a) nododot par atlādzābu lietu tiesābas uz nekustamo ēpašumu un lietojot visu personāgo mantu uzēēmājdarbābai un profesionālai darbābai, ko individuāli veic pats ēpašnieks;

[..].

4. Ienākumus, kurus apliek ar *IRS* [fizisko personu ienākuma nodoklis], veido:

a) starpāba starp pārdošānas un iegādes cenu, atēmot to ienākumu daāu, ko var uzskatīt par ienākumiem no kapitāla izmantošānas gadājumos, kas mināti 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā;

[..].”

4 Atbilstoši *CIRS* 13. panta 1. punktam iedzāvotāju ienākuma nodokli maksā fiziskas personas, kuru dzāvesvieta ir Portugāles teritorijā, kā arī tās, kuras, to dzāvesvietai neesot minātajā teritorijā, tajā gāst ienākumus.

5 *CIRS* 15. panta 1. un 2. punktā ir paredzāts, ka ar nodokli ir apliekami visi Portugāles rezidentu ienākumi, tostarp tie, kas gāti ērpus Portugāles teritorijas, savukārt nerezidenti maksā nodokli tikai par ienākumiem, kas gāti Portugāles teritorijā.

6 No *CIRS* 18. panta noteikumiem izriet, ka par Portugāles teritorijā gātiem ienākumiem ir

uzskatīti ienākumi no nekustama īpašuma, kas atrodas šajā teritorijā, ieskaitot to atsavināšanas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu.

7 CIRS 43. panta 1. un 2. punkts to redakcijā pēc grozījumiem ar 2001. gada 27. decembra Likumu Nr. 109 B (2001. gada 27. decembra *Diário da República I*, B sērija, Nr. 298) ir paredzēts:

“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 punkta 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 Ar nodokli apliekamo rezidentu ienākumu summu iegūst, saskaitot dažādu kategoriju ik gadus gūtos ienākumus, kam piemērojama augošās likmes skala.

9 CIRS 72. panta 1. punkts nerezidentiem ir paredzēta īpaša proporcionāla 25 % likme, kas attiecas uz kapitāla pieauguma, kas gūts no nekustamā īpašuma, galīgā saldo.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

10 Kopš faktu pamata lietā rašanās Holmane dzīvo Vācijā.

11 1998. gadā pēc laulības nāves Holmane mantoja nekustamo īpašumu Portugālē. Viņai bija jāmaksā mantojuma un dāvinājuma nodoklis atbilstoši šā īpašuma vērtībai mantošanas brīdī.

12 2003. gadā Holmane atsavināja attiecīgo īpašumu un guva kapitāla pieaugumu EUR 619 757,46, ko veidoja starpība starp atsavināšanas rezultātā gūto summu un īpašuma vērtību mantošanas brīdī, kurai tika uzlikts mantojuma un dāvinājuma nodoklis.

13 Paziņojumā par ienākuma nodokli par 2003. gadu, nosakot ar nodokli apliekamos Holmanes neto ienākumus, kompetentās nodokļu iestādes ņēma vērā visu gūto kapitāla pieaugumu, šo summu pieskaitot pie citiem ar nodokli apliekamiem Portugālē gūtiem ienākumiem.

14 Nodokļu iestādes skatījumā prasītāja pamata lietā nevarēja atsaukties uz CIRS 43. panta 2. punkta labvēlīgajiem noteikumiem, jo tā nedzīvo Portugālē, bet citā Eiropas Savienības dalībvalstī.

15 Minēto paziņojumu par nodokli Holmane apstrīdēja *Tribunal administrativo e fiscal de Loulé* (Lulē Administratīvā un nodokļu tiesa). Tā kā viņas prasība tika noraidīta, Holmane par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību.

16 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai [CIRS] 43. panta 2. punkts, atbilstoši kuram nodokļa bāzi veido kapitāla pieaugums tikai 50 % apmērā, ja to guvuši Portugāles rezidenti, nepieļauj EKL 12., 18., 39., 43. un 56. panta noteikumus, ja citā Eiropas Savienības dalībvalstī dzīvojošās personas gūtajam kapitāla pieaugumam šo ierobežojumu nepiemēro?”

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

17 Portugāles Republika un Komisija izteica šaubas par prejudiciālā jautājuma pieņemamību

iesniedz?jtiesas veikt? š? jaut?juma formul?juma d??.

18 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka, lai ar? atbilstoši past?v?gajai judikat?rai tiesved?b?, kas uzs?kta saska?? ar EKL 234. pantu, Tiesai nav j?lemj par valsts ties?bu normu sader?bu ar Kopienu ties?bu noteikumiem, jo š?s normas interpret? valsts tiesas, Tiesai tom?r ir ties?bas sniegt t?m visus nor?d?jumus par Kopienu ties?bu interpret?ciju, kas ?autu t?m paš?m izv?rt?t šo normu sader?bu ar Kopienu tiesisko regul?jumu (skat. 2007. gada 6. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C?338/04, C?359/04 un C?360/04 *Placanica* u.c., Kr?jums, I?1891. lpp., 37. punkts, un 2007. gada 19. apr??a spriedumu liet? C?295/05 *Asociación Nacional de Empresas Forestales*, Kr?jums, I?2999. lpp., 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

19 Turkl?t, t?pat atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, Tiesai un valstu ties?m sadarbojoties, k? tas ir paredz?ts EKL 234. pant?, tikai valsts tiesa, kurai ir nodots str?ds un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ?emot v?r? taj? ierosin?t?s lietas ?patn?bas, nov?rt? gan to, cik liel? m?r? prejudici?ls nol?mums tai ir nepieciešams sprieduma tais?šanai, gan ar? Tiesai uzdoto jaut?jumu atbilst?bu. T?d?j?di, t? k? iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir saist?ti ar Kopienu ties?bu noteikumu interpret?ciju, Tiesai princip? ir pien?kums pie?emt nol?mumu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Asociación Nacional de Empresas Forestales*, 30. punkts, un 2007. gada 17. apr??a spriedumu liet? C?470/03 *AGM?COS.MET*, Kr?jums, I?2749. lpp., 44. punkts).

20 Šaj? liet? iesniedz?jtiesas uzdot? jaut?juma burtiskais saturs liek Tiesai spriest par t?das valsts ties?bu normas k? *CIRS* 43. panta 2. punkta sader?bu ar Kopienu ties?b?m.

21 Neskatoties uz to, lai gan Tiesa nedr?kst sniegt atbildi uz š?di formul?tu iesniedz?jtiesas jaut?jumu, nekas neliedz sniegt lietder?gu atbildi iesniedz?jtiesai, nor?dot uz Kopienu ties?b?m atbilstošiem interpret?cijas apst?k?iem, kas tai ?autu pašai lemt par attiec?go nodok?u ties?bu normu sader?bu ar Kopienu ties?b?m.

22 T?d?? ir j?uzskata, ka ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut? Tiesai, vai EKL 12., 18., 39., 43. un 56. pants nepie?auj t?du valsts tiesisko regul?jumu, k?ds tiek apl?kots pamata pr?v?, atbilstoši kuram par kapit?la pieaugumu no dal?bvalst? atsavin?ta nekustam? ?pašuma, ja to ir ?stenojis citas dal?bvalsts rezidents, ir j?maks? liel?ks nodoklis nek? tas, ko uzliek š?da paša veida dar?juma rezult?t? g?tam kapit?la pieaugumam, ja šo dar?jumu ir ?stenojis t?s dal?bvalsts rezidents, kur? šis nekustamais ?pašums atrodas.

Par piem?rojamiem principiem un br?v?b?m

23 Sav? jaut?jum? iesniedz?jtiesa atsaucas uz EKL 12., 18., 39., 43. un 56. pantu.

24 T?d?j?di tiek uzdots jaut?jums par to, vai nodok?u maks?t?js nerezidents, atrodoties t?d? situ?cij?, k?d? atrodas Holmane, var atsaukties uz šiem noteikumiem.

25 Attiec?b? uz EKL 39. un 43. pantu no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka Holmane, veicot dar?jumu, sakar? ar kuru ir uzlikts pamata pr?v? apstr?d?tais nodoklis, nav p?rdevusi savu nekustamo ?pašumu Portug?l?, lai veiktu profesion?lo darb?bu Kopienas teritorij? vai lai p?rceltos uz dz?vi no V?cijas uz citu dal?bvalsti saimniecisk?s darb?bas veikšanai.

26 Attiec?b? uz EKL 18. pantu iesniedz?jtiesas l?mum? nav min?ts neviens pamats, kas ?autu secin?t, ka pras?t?ja pamata liet? ir p?rdevusi savu nekustamo ?pašumu, lai ?stenotu šaj? ties?bu norm? vi?ai pieš?irt?s ties?bas.

27 L?dz ar to, ?emot v?r? iesniedz?jtiesas nor?d?tos faktiskos apst?k?us, Holmane nevar?tu

atsaukties šajā lietā uz EKL 18., 39. un 43. pantu (šajā sakarā skat. 2006. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-345/05 Komisija/Portugāle, Krājums, I-10633. lpp., 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 No judikatūras izriet, ka EKL 12. pants ir piemērojams patstāvīgi tikai Kopienas tiesību sistēmas gadījumos, kuriem nav piemērojamas Līguma noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajā lietā C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 38. punkts, un 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 61. lpp.).

29 Tomēr EKL 56. pants ir paredzēta speciāla nediskriminācijas norma kapitāla aprites brīvības jomā (2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze*, Krājums, I-289. lpp., 99. punkts).

30 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tādēļ ir jānosaka, vai tās nodokļu maksātājs kā Holmane var atsaukties uz EKL 56. panta noteikumiem.

31 Šajā sakarā no judikatūras izriet, ka tās ieguldījuma nekustamajā īpašumā veikšanas darījums, kāds tiek aplūkots pamata lietā, ir kapitāla aprīte (šajā sakarā skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 24. punkts).

32 Tādēļ šādam darījumam ir piemērojams EKL 56. pants, un tieši šā iemesla dēļ ir jāizskata iesniedzējtiesas uzdotais jautājums.

Par kapitāla brīvību aprīti

33 Vispirms ir jāatgādina, ka, pirmkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir daļēbvalsts kompetencē, daļēbvalstīm tie tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 15. punkts, un 2007. gada 24. maija spriedums lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 21. punkts).

34 Otrkārt, EKL 56. pants aizliedz ierobežojumus kapitāla aprītei starp daļēbvalstīm, izņemot tos, ko pamato EKL 58. pants.

35 Šajā sakarā ir jānorāda, ka atbilstoši *CIRS* noteikumiem kopumā, ja kapitāla pieaugums tiek gūts, par atlīdzību atsavinot nekustamu īpašumu Portugālē, ir piemērojamas atšķirīgās nodokļa uzlikšanas normas atkarībā no tā, vai nodokļa maksātājs dzīvo šajā daļēbvalstī.

36 Tādējādi atbilstoši *CIRS* 43. panta 2. punktam rezidentu gūtais kapitāla pieaugums, atsavinot nekustamu īpašumu Portugālē, tiek ēemts vērā tikai 50 % apmērā. Turpretī nerezidentu gadījumā *CIRS* ir paredzēts uzlikt nodokli visam šāda īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam.

37 No minētā izriet, ka atbilstoši attiecīgajiem *CIRS* noteikumiem gūtais kapitāla pieauguma nodokļa bāze nav vienāda rezidentiem un nerezidentiem. Tādēļ, pārdodot vienu un to pašu nekustamo īpašumu Portugālē ar kapitāla pieaugumu, nerezidentiem ir jāmaksā lielāks nodoklis, nekā tiek prasīts no rezidentiem, un tādēļ nerezidenti atrodas mazāk labvēlīgā situācijā nekā rezidenti.

38 Lai gan nerezidenta nodokļa bāzei, kurā ietverts viss viņa gūtais kapitāla pieaugums, tiek piemērots nodoklis ar 25 % likmi, ēmot vērā turpretim tikai pusi no rezidenta gūtais kapitāla pieauguma nodokļa bāzes, tas viņam regulāri veido mazāku nodokļu nastu neatkarīgi no

nodokļa likmes, ko piemēro visiem viņa ienākumiem, jo atbilstoši Portugāles valdības apsvērumiem rezidentu ienākumiem nodoklis tiek uzlikts saskaņā ar augošās likmes skalu, kur visaugstākā likme ir 42 %.

39 Līdz ar to tādā valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, kapitāla apriti nerezidentiem padara mazāk pievilcīgu, tos atturot no ieguldījumu veikšanas nekustamajā pašumā Portugālē un no tādu ar šiem ieguldījumiem saistītu darījumu veikšanas kā nekustamā pašuma pārdošana.

40 Šādos apstākļos ir jāatzīst, 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.

41 Turklāt vēl ir jāizvērtē, vai šo ierobežojumu var pamatot ar EKL 58. panta 1. punktā noteiktajiem iemesliem.

42 No šīs tiesību normas kontekstā ar šo pašā panta 3. punktu izriet, ka dalībvalstis savā tiesiskajā regulējumā var noteikt atšķirību starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem, ja šā atšķirība nav uzskatāma par patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

43 Kā jau tas tika konstatēts šā sprieduma 36.–38. punktā, CIRS 43. panta 2. punktā bāzē ir noteikta nevienlīdzīga attieksme nodokļa uzlikšanas jomā pret rezidentiem un nerezidentiem, paredzot atšķirīgu nodokļa bāzi, ja kapitāla pieaugums tiek gūts, atsavinot nekustamo pašumu Portugālē.

44 Tomēr ir jāizšķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz šā pašā panta 3. punkts.

45 No judikatūras izriet, ka tādā valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, var uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ja atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamato primāri vispārējais interešu iemesls (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 28. un 29. punkts; 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 42. punkts, un 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 38. punkts).

46 Ēmot vērā iepriekšējā punktā minēto judikatūru, vispirms ir jāpārbauda, vai atšķirīgā ienākumu aplikšanu ar nodokli atkarībā no tā, vai kapitāla pieaugumu no nekustamā pašuma atsavināšanas Portugālē guvuši rezidenti vai nerezidenti, pamato apstākļi, kas nav objektīvi salīdzināmi.

47 Šajā sakarā Portugāles valdība apgalvo, ka pastāv atšķirība starp divu kategoriju nodokļa maksātājiem, kas pilnībā pamato šādu atšķirīgu attieksmi. Nodokļa bāzes ierobežošanu 50 % apmērā drēkst attiecināt tikai uz rezidentiem, jo viņu ienākumiem kopā ir piemērojama augošās likmes skala. Turpretim nerezidentiem ir jāmaksā nodoklis tikai par Portugāles teritorijā gūtajiem ienākumiem. Tas nozīmē, ka tādā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, paredzētā mehānisma mērķis ir novērst rezidentu nelabvēlīgo stāvokli, kuriem atšķirībā no nerezidentiem ir jāmaksā augošās likmes nodoklis.

48 Tā turklāt uzskata, ka atšķirīgā attieksme nodokļu jomā, ko rada atšķirīgās nodokļa bāzes piemērošana nerezidentiem, ir jāaplūko kontekstā ar rezidentiem un nerezidentiem piemērojamā ienākuma nodokļa vispārējo sistēmu.

49 Pamatojoties uz šo argumentu, Portugāles valdība apgalvo, ka atširgu nodokļa bāzes noteikšanu nerezidentiem, kas guvuši kapitāla pieaugumu, pamato ienākumu aplikšanas ar nodokli sistēmā un it īpaši rezidentiem un nerezidentiem piemērojamā nodokļa atširgā likme. Rezidentu aplikamos ienākumus kopā veido dažādu kategoriju ienākumi, ieskaitot ik gadus gūto kapitāla pieaugumu, kuriem piemēro augošās likmes skalu, bet nerezidentiem *CIRS* ir paredzēta īpaša proporcionāla likme.

50 Jānorāda, ka pamata princips, pirmkārt, nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam no atsavinātā nekustamā īpašuma attiecas tikai uz vienu nodokļa maksātāju ienākuma kategoriju neatkarīgi no tā, vai tie būtu rezidenti vai nerezidenti, otrkārt, tā attiecas uz abu veidu nodokļa maksātājiem un, treškārt, ar nodokli aplikamo ienākumu gūšanas daļēvalsts ir tā pati Portugāles Republika.

51 Šajā sakarā it īpaši ir svarīgi precizēt, kā tas izriet no šā sprieduma 38. punkta, ka, ja tiek ņemta vērā tikai puse no rezidenta gūtā kapitāla pieauguma nodokļu bāzes un ievērojot to, ka rezidentu ienākumiem nodoklis tiek uzlikts saskaņā ar augošās likmes skalu, kurā visaugstākā likme ir 42 %, vienādos nodokļa uzlikšanas apstākļos nerezidentam ir jāuzņemas smagāka nodokļu nasta nekā rezidentam.

52 Šādos apstākļos Portugāles valdības izvirzīto apgalvojumu šajā lietā nevar atbalstīt.

53 No iepriekš minētā izriet, ka objektīvi nepastāv atširgi apstākļi, kas varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā pret abu kategoriju nodokļu maksātājiem, aplikot ar nodokli kapitāla pieaugumu. Tādēļ tādēļ apstākļi, kādos atrodas Holmane, ir salīdzināmi ar rezidenta apstākļiem.

54 No minētā izriet, ka tās valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamata princips, rada nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā pret nerezidentiem tiktāl, ciktāl ar to kapitāla pieauguma gūšanas gadījumā tiek pieņemta smagāka nodokļu nasta un tādēļ lielāks nodoklis nekā būtu jāmaksā rezidentiem objektīvi salīdzināmos apstākļos.

55 Turklāt saistībā ar pamatojumu, kas balstās uz primāriem vispārīgo interešu iemesliem, Portugāles valdība atsaucas uz nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

56 No judikatūras izriet, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežojumu. Tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstītu argumentu varētu pieņemt, ir jākonstatē tiešas saiknes esamība starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāšanu ar noteiktu nodokļu atskaitījumu (2006. gada 23. februāra spriedumus lietā *C-471/04 Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 40. punkts, un 2007. gada 29. marta spriedums lietā *C-347/04 Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Šajā lietā Portugāles Republika apgalvo, ka būtu jāņem vērā nodokļu sistēmas mērķis un loģika attiecībā uz nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu. Šajā sakarā attiecīgās nodokļu sistēmas mērķis, aplikot ar nodokli kapitāla pieaugumu, ir novērst rezidentu nelabvēlīgo stāvokli, jo tiem tiek piemērota augošā nodokļa likme. Faktiski rezidentu gadījumā pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību, ko, ar nodokli aplikot kapitāla pieaugumu, veido uz pusi samazinātā nodokļa bāze, un augošu nodokļa likmi, ko piemēro visiem rezidentu ienākumiem kopā.

58 Tomēr, kā izriet no šā sprieduma 38. punkta, rezidentiem noteiktā nodokļu priekšrocība, par pusi samazinot kapitāla pieauguma nodokļa bāzi, katrā ziņā ir lielāka nekā tās kompensācija,

piemērojot augošu nodokļa likmi rezidentu ienākumiem.

59 Tādēļ tas neveido tiešu saikni starp minēto priekšrocību un tās kompensāciju ar noteiktu nodokļu atskaitījumu.

60 Līdz ar to ir jāuzskata, ka pamata lietā aplūkotajās tiesiskajās regulās noteikto ierobežojumu nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību.

61 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild – EKL 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādai valsts tiesisko regulājumam, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, atbilstoši kuram par kapitāla pieaugumu no dalībvalstī, šajā gadījumā – Portugālē, atsavinātā nekustamā īpašuma, ja to ir īstenojis citas dalībvalsts rezidents, ir jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, ko uzliek šāda paša veida darījuma rezultātā gētam kapitāla pieaugumam, ja šo darījumu ir īstenojis tās dalībvalsts rezidents, kurā šis nekustamais īpašums atrodas.

Par tiesīšanās izdevumiem

62 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Tiesīšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesīšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

EKL 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj tādai valsts tiesisko regulājumam, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, atbilstoši kuram par kapitāla pieaugumu no dalībvalstī, šajā gadījumā – Portugālē, atsavinātā nekustamā īpašuma, ja to ir īstenojis citas dalībvalsts rezidents, ir jāmaksā lielāks nodoklis nekā tas, ko uzliek šāda paša veida darījuma rezultātā gētam kapitāla pieaugumam, ja šo darījumu ir īstenojis tās dalībvalsts rezidents, kurā šis nekustamais īpašums atrodas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.