

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

18. ožujka 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Porez na kapitalne dobitke od nekretnina – Slobodno kretanje kapitala – Porezna osnovica – Diskriminacija – Mogućnost oporezivanja pod istim uvjetima kao rezidenti – Usklađenost s pravom Unije”

U predmetu C-388/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD), Portugal), odlukom od 30. travnja 2019., koju je Sud zaprimio 17. svibnja 2019., u postupku

MK

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, i N. Jääskinen (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: M. Longar, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. listopada 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za MK, A. Gaspar Schwalbach, *advogado*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno i P. Barros da Costa, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Afonso, N. Gossement i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. studenoga 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 18. i 63. do 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe MK i Autoridade Tributária e Aduaneira

(Porezna i carinska uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: AT) u vezi s poreznim rješenjem potonje koje se odnosi na dohodak osobe MK za 2017. godinu.

Pravni okvir

3 ?lanak 43. Códiga do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Zakonik o porezu na dohodak fizi?kih osoba), naslovljen „Kapitalni dobici”, u verziji primjenjivoj na ?injenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: CIRS), u stavcima 1. i 2. propisivao je:

„1. Samo dohodak koji se smatra kapitalnim dobicima odgovara iznosu koji je rezultat prijeboja kapitalnih dobitaka i gubitaka u istom poreznom razdoblju, a izra?unavaju se u skladu sa sljede?im ?lancima.

2. Od iznosa iz prethodnog stavka, koji se odnosi na promet nekretnina koji ostvare rezidenti, predvi?en ?lankom 10. stavkom 1. to?kama (a), (c) i (d), bez obzira na to je li pozitivan ili negativan, u obzir treba uzeti samo 50 % njegove vrijednosti.”

4 U ?lanku 68. stavku 1. tog zakonika utvr?eni su progresivni porezni razredi. Najviša porezna stopa od 48 % primjenjivala se 2017. godine na oporezivi dohodak koji prelazi 80 640 eura.

5 U skladu s ?lankom 68.a navedenog zakonika, na oporezivi dohodak izme?u 80 000 eura i 250 000 eura primjenjivao se dodatni solidarni porez od 2,5 %, a iznad tog iznosa stopa navedenog poreza bila je 5 %.

6 ?lanak 72. CIRS-a, naslovljen „Posebne stope”, predvi?ao je, me?u ostalim, sljede?e odredbe:

„1. Po posebnoj stopi od 28 % oporezuju se:

a) kapitalni dobici u smislu ?lanka 10. stavka 1. to?aka (a) i (d) koje ostvare osobe koje nisu rezidenti na portugalskom državnom podru?ju, a koji nisu pripisivi stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi na tom podru?ju;

[...]

9. Rezidenti neke druge države ?lanice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora [(EGP)] (pod uvjetom da, u potonjem slu?aju, postoji razmjena informacija u poreznim stvarima) mogu, kad je rije? o dohocima iz stavka 1. to?aka (a) i (b) i stavka 2. odabrati oporezivanje po stopi koja bi se u skladu s tablicom iz ?lanka 68. stavka 1. primjenjivala u slu?aju da su taj dohodak ostvarili rezidenti na portugalskom državnom podru?ju.

10. U svrhu utvr?ivanja vrste porezne stope navedene u prethodnom stavku u obzir se uzima cjelokupan dohodak, uklju?uju?i dohotke ostvarene izvan predmetnog podru?ja, pod istim uvjetima koji se primjenjuju na rezidente.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 MK je porezni rezident u Francuskoj.

8 MK je 17. sije?nja 2002. kupio nekretninu koja se nalazi u Portugalu po cijeni od 79 807,66 eura.

9 MK je 17. srpnja 2017. prodao tu nekretninu po cijeni od 180 000 eura.

10 MK je 31. svibnja 2018. podnio periodičnu izjavu o dohotku u kojoj je, osim dohodaka od nekretnina u iznosu od 8800 eura, prijavio prijenos navedene nekretnine te izdatke i troškove njezine kupnje i prodaje.

11 MK je na prednjoj stranici porezne prijave, u tablici 8B, označio kvadrati? 4 („nerezident“), kvadrati? 6 („rezident države članice Europske unije“) i kvadrati? 7 (koji mu omogućava odabir sustava oporezivanja koji se primjenjuje na nerezidente) te je isključio mogućnost iz kvadrati?a 9 (oporezivanje općim poreznim stopama iz članka 68. CIRS-a) i mogućnost iz kvadrati?a 10 (oporezivanje prema propisima koji se primjenjuju na rezidente).

12 AT je 5. srpnja 2018. izdao porezno rješenje u iznosu od 24 654,22 eura na ime poreza na dohodak za 2017. godinu, primjenjujući na cjelokupni pozitivni saldo kapitalnog dobitka od nekretnine koji je ostvaren jedinstvenu stopu od 28 % koja se primjenjuje na nerezidente na temelju članka 72. stavka 1. CIRS-a, u skladu s izborom osobe MK u njezinoj poreznoj izjavi.

13 Osoba MK 30. studenoga 2018. pred sudom koji je uputio zahtjev, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD), Portugal), osporila predmetno porezno rješenje kao nezakonito s obzirom na to da se temelji na propisu koji diskriminira porezne obveznike koji borave na državnom području države članice Europske unije različite od Portugalske Republike (u daljnjem tekstu: nerezidenti) u odnosu na porezne obveznike koji borave u Portugalu te je istaknula da, u skladu s onim što je Sud presudio u presudi od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), taj pravni okvir predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

14 AT pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdi da se pravni okvir koji se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku razlikuje od pravnog okvira koji se primjenjuje na činjenice koje su dovele do presude od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). Podsjeća da je točno da je Sud u toj presudi presudio da članak 43. stavak 2. CIRS-a, koji propisuje da će se samo kapitalni dobici koje su ostvarili porezni obveznici rezidenti u Portugalu uzeti u obzir u visini od 50 % njihova iznosa, dovodi do većeg poreznog opterećenja za nerezidente i stoga predstavlja ograničenje kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

15 Međutim, AT pojašnjava da je, nakon presude od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), portugalski zakonodavac izmijenio primjenjivi zakonodavni okvir time što je u članku 72. stavcima 9. i 10. CIRS-a uveo mogućnost za nerezidente da izaberu sustav oporezivanja koji je sličan sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na portugalske rezidente i time ostvare pravo na smanjenje od 50 % predviđeno člankom 43. stavkom 2. CIRS-a kao i na progresivnu poreznu stopu, pod uvjetom da poreznu prijavu u Portugalu podnesu na svoj ukupan dohodak na svjetskoj razini. Međutim, u ovom slučaju osoba MK se odlučila za sustav oporezivanja predviđen člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, a ne za sustav predviđen člankom 72. stavcima 9. i 10. CIRS-a.

16 Osoba MK ipak podsjeća na to da je Sud u predmetu koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana presudio da izbor između diskriminirajućeg poreznog sustava i drugog poreznog sustava koji nije diskriminirajući ne može isključiti diskriminatorne učinke prvog od tih dvaju poreznih sustava (presuda od 18. ožujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 50. i 51.).

17 Stoga se sud koji je uputio zahtjev pita jesu li izmjene portugalskog poreznog prava nakon presude od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), odnosno osobito

propisivanje mogu?nosti nerezidentima da se, na temelju ?lanaka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a, odlu?e za sustav oporezivanja koji je sli?an sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na rezidente, i time ostvare pravo na smanjenje od 50 % predvi?eno ?lankom 43. stavkom 2. tog zakonika, dovoljne da sprije?e ograni?enje kretanja kapitala koje je Sud utvrdio u toj presudi.

18 U tim okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu – CAAD)) odlu?io je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li odredbe [?lanaka 18. i 63. do 65. UFEU-a] tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku (?lanak 43. stavak 2. [CIRS-a]), koji je izmijenjen [uvo?enjem stavaka 9. i 10. u ?lanku 72. navedenog zakonika], ?iji je cilj omogu?iti da kapitalni dobici koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj državi ?lanici (Portugal) ostvaruje rezident neke druge države ?lanice Unije [...] (Francuska) ne podliježu, na temelju izbora poreznog obveznika, poreznom optere?enju ve?em od onog koje se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident države ?lanice u kojoj se nekretnina nalazi?”

O prethodnom pitanju

19 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 18. i 63. do 65. UFEU-a tuma?iti na na?in da im se protivi propis države ?lanice koji – radi toga da se omogu?i da kapitalni dobici koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj državi ?lanici ostvaruje porezni obveznik rezident neke druge države ?lanice ne podliježu poreznom optere?enju ve?em od onog koje se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident prve države – odluku o tome koji ?e se porezni sustav primjenjivati ostavlja na izbor navedenom poreznom obvezniku.

Primjenjiva na?ela i slobode

20 Uvodno valja podsjetiti na to da se na temelju ustaljene sudske prakse ?lanak 18. UFEU-a samostalno primjenjuje samo u situacijama ure?enima pravom Unije za koje UFEU ne predvi?a posebna pravila o nediskriminaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

21 Me?utim, UFEU u ?lanku 63. predvi?a posebno pravilo o nediskriminaciji u podru?ju koje se odnosi na slobodu kretanja kapitala (vidjeti u tom smislu presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

22 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da transakcija koja se odnosi na unov?enje ulaganja u nekretnine, poput onog o kojem je rije? u glavnom postupku, predstavlja kretanje kapitala (presuda od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, t. 31. i navedena sudska praksa).

23 Iz toga proizlazi da je prijenos nekretnine koja se nalazi na državnom podru?ju države ?lanice koji uz naknadu ostvare fizi?ke osobe nerezidenti obuhva?en podru?jem primjene ?lanka 63. UFEU-a.

24 Osim toga, budu?i da se u odluci kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku ne navodi nijedan element koji bi mogao dovesti do toga da takva transakcije bude obuhva?ena podru?jem primjene ?lanka 64. UFEU-a, u ovom slu?aju nije potrebno ispitati to pitanje s obzirom na odredbe tog ?lanka.

Slobodno kretanje kapitala

25 Valja podsjetiti na to da ?lanak 63. UFEU-a zabranjuje sva ograni?enja kretanja kapitala

među državama članicama, ne dovodeći u pitanje opravdanja propisana člankom 65. UFEU-a.

26 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su člankom 43. stavkom 2. i člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, u slučaju kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom naplatnog prijenosa nekretnine koja se nalazi u Portugalu, predviđena različita pravila oporezivanja ovisno o tome jesu li obveznici poreza na dohodak imali boravište na državnom području te države članice.

27 Konkretno, u skladu s člankom 43. stavkom 2. CIRS-a, kapitalni dobici koje su rezidenti ostvarili prilikom prijenosa nekretnina koje se nalaze u Portugalu uzeti su u obzir u visini od samo 50 % njihova iznosa. Suprotno tomu, za nerezidente, člankom 72. stavkom 1. CIRS-a bilo je predviđeno oporezivanje tih kapitalnih dobitaka u odnosu na njihov ukupni iznos po posebnoj stopi od 28 %.

28 Iz toga slijedi da, u skladu s tim odredbama, porezna osnovica te vrste kapitalnih dobitaka nije bila ista za rezidente i nerezidente. Tako su za prodaju iste nekretnine koja se nalazi u Portugalu, u slučaju ostvarenja kapitalnih dobitaka, nerezidenti podliježali poreznom opterećenju koje je veće od onoga koje se primjenjuje na rezidente te su se stoga nalazili u nepovoljnijem položaju od potonjih (vidjeti u tom smislu presudu od 11. listopada 2007., *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, t. 37.).

29 Naime, iako se, na temelju članka 72. stavka 1. CIRS-a, na nerezidenta primjenjivala stopa od 28 % na poreznu osnovicu koja predstavlja ukupne ostvarene kapitalne dobitke, uzimanje u obzir samo polovice osnovice kapitalnih dobitaka koje je ostvario omogućilo je rezidentu sustavno korištenje manjim poreznim opterećenjem neovisno o stopi oporezivanja njegova ukupnog dohotka, s obzirom na to da je, u skladu s očitovanjima koja je podnijela portugalska vlada, oporezivanje dohotka rezidenata podlijevalo oporezivanju prema progresivnoj stopi u skladu s kojom je najviša stopa bila 48 %, i to uz dodatni solidarni porez od 2,5 % na sav oporezivi dohodak izmeđ 80 000 eura i 250 000 eura, a 5 % iznad tog iznosa.

30 Međutim, Sud je već imao priliku presuditi u presudi od 11. listopada 2007., *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, t. 40.), da utvrđivanje, u članku 43. stavku 2. CIRS-a, porezne osnovice od 50 % za kapitalne dobitke koje su ostvarili samo porezni obveznici koji su rezidenti u Portugalu, a ne porezni obveznici nerezidenti, predstavlja ograničenje kretanja kapitala zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

31 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje točkom 44. presude od 19. studenoga 2015., *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765), u kojoj je Sud presudio da je razlika u postupanju prema rezidentnim u odnosu na nerezidentne porezne obveznike, koja se sastoji u tome da su bruto dohoci prvonavedenih podvrgnuti konačnom oporezivanju po jedinstvenoj stopi putem poreza po odbitku, dok su neto dohoci drugonavedenih oporezovani prema progresivnoj skali koja odgovara osnovnom odbitku, u skladu s pravom Unije, pod uvjetom da jedinstvena stopa ipak ne bude viša od stope koja proizlazi iz stvarne primjene progresivne skale na neto dohotke koji prelaze osnovni odbitak. Međutim, u ovom slučaju, kao što to proizlazi iz točke 29. ove presude, predmetni sustav različitog oporezivanja dovodi do toga da nerezidenti sustavno podliježu poreznom opterećenju koje je veće od onog koje se primjenjuje na rezidente u slučaju ostvarenja kapitalnih dobitaka od prodaje nekretnina.

32 U tim okolnostima utvrđivanje porezne osnovice od 50 % za kapitalne dobitke koje su ostvarili svi porezni obveznici koji borave u Portugalu, a ne za porezne obveznike nerezidente koji su se odlučili za sustav oporezivanja predviđen člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, predstavlja ograničenje kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

33 Stoga valja provjeriti može li se takvo ograničenje smatrati objektivno opravdanim u smislu

članak 65. stavaka 1. i 3. UFEU-a.

Postojanje opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala s obzirom na članak 65. stavke 1. i 3. UFEU-a

34 Iz članka 65. stavka 1. UFEU-a, u vezi sa stavkom 3. istog članka, proizlazi da države članice u svojim nacionalnim propisima mogu utvrditi razliku između poreznih obveznika rezidenata i poreznih obveznika nerezidenata, pod uvjetom da ta razlika ne predstavlja sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala.

35 Stoga treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od proizvoljnih diskriminacija zabranjenih stavkom 3. istog članka. Iz sudske prakse Suda u tom pogledu proizlazi da se, kako bi se nacionalne porezne odredbe poput članka 43. stavka 2. i članka 72. stavka 1. CIRS-a mogle smatrati usklađenima s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju treba odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ta razlika u postupanju treba biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tom smislu presudu od 11. listopada 2007., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, t. 44. i 45. i navedenu sudsku praksu).

36 Međutim, u ovom se slučaju razlika u tretmanu rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika predviđena portugalskim propisom odnosi na situacije koje su objektivno usporedive. Osim toga, ta razlika u postupanju nije opravdana važnim razlogom u općem interesu.

37 Što se tiče, kao prvo, usporedivosti situacija, valja podsjetiti na to da je Sud već presudio u točki 50. presude od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), prvo, da se oporezivanje kapitalnih dobitaka ostvarenih prodajom nekretnine, u skladu s člankom 43. stavkom 2. i člankom 72. stavkom 1. CIRS-a, odnosi na samo jednu kategoriju dohodaka poreznih obveznika, neovisno o tome jesu li oni rezidenti ili nerezidenti, drugo, da se to oporezivanje odnosi na obje kategorije poreznih obveznika i, treće, da je Portugalska Republika država članica podrijetla oporezivog dohotka.

38 Iz prethodno navedenog, a osobito iz točke 29. ove presude, proizlazi da ne postoji nikakva objektivna razlika u situaciji rezidentnih u odnosu na nerezidentne porezne obveznike koja bi mogla opravdati nejednako postupanje u poreznom tretmanu između njih na temelju članka 43. stavka 2. i članka 72. stavka 1. CIRS-a u pogledu oporezivanja pozitivnog salda kapitalnih dobitaka ostvarenih prilikom prijenosa nekretnina koje se nalaze u Portugalu. Stoga je situacija u kojoj se nalazi nerezidentni porezni obveznik, kao što je osoba MK, usporediva sa situacijom rezidentnog poreznog obveznika.

39 To utvrđenje ne može dovesti u pitanje *ratio legis* članka 43. stavka 2. CIRS-a kojim se predviđa smanjenje od 50 % primjenjivo na kapitalne dobitke rezidenata, koji se, prema mišljenju portugalske vlade, sastoji u izbjegavanju prekomjernog oporezivanja tih dohodaka za koje se smatra da su neuobičajeni i nepredvidivi, jer se ni na koji način ne može isključiti da se to razmatranje nikada ne bi moglo odnositi na porezne obveznike nerezidente.

40 Što se tiče, kao drugo, postojanja opravdanja koja se temelje na važnim razlozima u općem interesu, valja istaknuti da portugalska vlada ne navodi postojanje takvih razloga. Međutim, tvrdi da je cilj članka 43. stavka 2. CIRS-a, u okviru oporezivanja pozitivnog salda kapitalnih dobitaka ostvarenih od nekretnina u Portugalu, izbjegavanje kažnjavanja poreznih obveznika koji borave u Portugalu ili poreznih obveznika nerezidenata koji se kao takvi odluče za oporezivanje na temelju članka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a zbog primjene progresivne stope u odnosu na njih.

41 Međutim, u točkama 58. do 60. presude od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06,

EU:C:2007:600), Sud je smatrao da porezna pogodnost dodijeljena rezidentima, koja se sastoji od smanjenja polovine porezne osnovice za ostvarene kapitalne dobitke, u svakom slu?aju prelazi njegovu protu?inidbu koja se sastoji od primjene progresivne stope na oporezivanje njihovih dohodaka. Posljedi?no, Sud je u predmetu u kojem je donesena ta presuda smatrao da izravna veza izme?u predmetne porezne pogodnosti i prijeboja te pogodnosti s odre?enim poreznim davanjem nije utvr?ena i da se ograni?enje koje proizlazi iz predmetnog nacionalnog propisa stoga ne mo?e opravdati potrebom jam?enja uskla?enosti poreznog sustava.

Mogu?nost oporezivanja prema istim uvjetima kao rezidenti

42 Najprije valja istaknuti da mogu?nost za osobe koje borave u Uniji ili EGP-u da se, na temelju ?lanka 72. stavaka 9. i 10. CIRS-a, odlu?e za sustav oporezivanja sli?an onomu koji se primjenjuje na portugalske rezidente, te stoga ostvare pravo na smanjenje od 50 % predvi?eno ?lankom 43. stavkom 2. tog zakonika, omogu?ava poreznom obvezniku nerezidentu, kao što je osoba MK, izbor izme?u diskriminiraju?eg poreznog sustava, odnosno onog predvi?enog ?lankom 72. stavkom 1. CIRS-a, i drugog koji to nije.

43 Me?utim, u tom pogledu valja istaknuti da takav izbor u ovom slu?aju ne mo?e isklju?iti diskriminatorne u?inke prvog od tih dvaju poreznih sustava.

44 Naime, kad bi se navedenom izboru priznao takav u?inak, to bi podrazumijevalo priznavanje valjanosti poreznog sustava koji zbog svojih diskriminatornih zna?ajki i dalje, sâm po sebi, povre?uje ?lanak 63. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 18. o?ujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 52.).

45 Osim toga, kao što je Sud ve? imao prilike pojasniti, nacionalni sustav koji ograni?ava temeljnu slobodu zajam?enu UFEU-om, u ovom slu?aju slobodno kretanje kapitala, tako?er nije u skladu s pravom Unije, ?ak i ako je njegova primjena izborna (vidjeti u tom smislu presudu od 18. o?ujka 2010., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

46 Iz toga slijedi da izbor koji u glavnom postupku ima porezni obveznik nerezident da ga se oporezuje na isti na?in kao onaj koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente ne mo?e ograni?enje utvr?eno u to?ki 32. ove presude u?initi spojivim s Ugovorom.

47 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 63. UFEU-a u vezi s ?lankom 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se protivi propis dr?ave ?lanice koji – radi toga da se omogu?i da kapitalni dobici koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj dr?avi ?lanici ostvaruje porezni obveznik rezident neke druge dr?ave ?lanice ne podlije?u poreznom optere?enju ve?em od onog koji se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident prve dr?ave – odluku o tome koji ?e se porezni sustav primjenjivati ostavlja na izbor navedenom poreznom obvezniku.

Troškovi

48 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

?lanak 63. UFEU-a u vezi s ?lankom 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu se protivi propis dr?ave ?lanice koji – radi toga da se omogu?i da kapitalni dobici koje prodajom nekretnina smještenih u jednoj dr?avi ?lanici ostvaruje porezni obveznik rezident neke druge dr?ave ?lanice ne podlije?u poreznom optere?enju ve?em od onog koji se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dobitke koje ostvaruje rezident prve dr?ave –

odluku o tome koji će se porezni sustav primjenjivati ostavlja na izbor navedenom poreznom obvezniku.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski