

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 18. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Kapitāla pieauguma no nekustamā pašauma aplikšana ar nodokli – Kapitāla brīva aprīte – Nodokļa bāze – Diskriminācija – Iespēja uzlikt nodokli saskaņā ar tādām pašām noteikumiem kā rezidentiem – Atbilstība Savienības tiesību aktiem

Lietā C-388/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs – CAAD), Portugāle) iesniedza ar 2019. gada 30. aprīļa lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 17. maijā, tiesvedībā

MK

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

Tiesa (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*], M. Safjans [*M. Safjan*] un N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] (referenti),

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

sekretārs: M. Longars [*M. Longar*], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2020. gada 1. oktobra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- MK vārdā – A. Gaspar Schwalbach, advokado,
 - Portugāles valdības vārdā – L. Inez Fernandes, kā arī – S. Jaulino, H. Gomes Magno un P. Barros da Costa, pārstāves,
 - Eiropas Komisijas vārdā – M. Afonso un N. Gossement, kā arī W. Roels, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2020. gada 19. novembra tiesas sēdē,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 18. un 63.–65. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp MK un *Autoridade Tribut?ria e Aduaneira* (Nodok?u un muitas iest?de, Portug?le) (turpm?k tekst? – “AT”) par p?d?j?s min?t?s izdoto pazi?ojumu par nodokli attiec?b? uz MK ien?kumiem par 2017. gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 *C?digo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ien?kuma nodok?a kodekss), redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem (turpm?k tekst? – “CIRS”), 43. panta “Kapit?la pieaugums” 1. un 2. punkt? bija noteikts:

“1 – Ien?kumu, ko atz?st par kapit?la pieaugumu, v?rt?bu veido saska?? ar turpm?kajiem pantiem noteikta kapit?la pieauguma un zaud?jumu starp?ba vien? un taj? paš? gad?.

2 – Iepriekš?j? punkt? min?to starp?bu attiec?b? uz rezidentu veiktajiem atsavin?jumiem, kas paredz?ti 10. panta 1. punkta a), c) un d) apakšpunkt?, neatkar?gi no t?, vai t? ir pozit?va vai negat?va, ?em v?r? vien?gi 50 % apm?r? no t?s v?rt?bas.”

4 Š? kodeksa 68. panta 1. punkt? ir noteikta progres?va nodok?u l?me?u skala. 2017. gad? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem, kas p?rsniedz 80 640 EUR, tika piem?rota maksim?l? nodok?a likme 48 % apm?r?.

5 Saska?? ar min?t? kodeksa 68.a pantu papildu solidarit?tes nodeva 2,5 % apm?r? tika piem?rota ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem no 80 000 EUR l?dz 250 000 EUR, un tiem, kas p?rsniedza šo summu, min?t? nodeva bija 5 %.

6 CIRS 72. pant? “?paš?s likmes” tostarp bija paredz?ti š?di noteikumi:

“1 – Ar autonomo likmi 28 % tiek aplikts:

a) kapit?la pieaugums, kas min?ts 10. panta 1. punkta a) un d) apakšpunkt? un ko guvušas personas, kuras nedz?vo Portug?les teritorij?, cikt?l to nerada past?v?gs uz??mums, kas atrodas šaj? teritorij?;

[..]

9 – Citas Eiropas Savien?bas dal?bvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas [(EEZ)] dal?bvalsts rezidenti, ja p?d?j? min?taj? gad?jum? notiek inform?cijas apmai?a nodok?u jaut?jumos, attiec?b? uz 1. punkta a) un b) apakšpunkt? un 2. punkt? min?tajiem ien?kumiem var izv?l?ties uzlikt šiem ien?kumiem nodokli ar likmi, kas saska?? ar 68. panta 1. punkt? paredz?to tabulu b?tu piem?rojama, ja attiec?gos ien?kumus g?tu Portug?les rezidenti.

10 – Lai noteiktu iepriekš?j? punkt? min?to nodok?a likmi, ?em v?r? visus ien?kumus, tostarp tos, kas ieg?ti ?rpus min?t?s teritorijas, ar t?diem pašiem nosac?jumiem, k?dus piem?ro rezidentiem.

[..]”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

7 MK ir nodok?u maks?t?js Francij?.

8 2002. gada 17. janvārī MK ieguvis Portugālē esošu nekustamo īpašumu par cenu 79 807,66 EUR.

9 2017. gada 17. jūlijā MK pārdēva šo nekustamo īpašumu par 180 000 EUR.

10 2018. gada 31. maijā MK iesniedza savu periodisko ienākumu deklarāciju, kurā papildus ienākumiem no nekustamā īpašuma par summu 8800 EUR višā deklarāja minētā nekustamā īpašuma atsavināšanu, kā arī tās iegādes un pārdošanas izdevumus.

11 MK šīs deklarācijas labajā pusē veica atzīmes 8.B tabulas 4. ailē (kas atbilst “nerezidentam”), 6. ailē (kas atbilst “ES valsts rezidentam”), 7. ailē (izvēloties aplikšanu ar nodokļiem, kas piemērojama nerezidentiem) un izslēdza iespēju 9. ailē (nodoklis saskaņā ar vispārīgo nodokļa likmi, kas paredzēta CIRS 68. pantā), kā arī iespēju 10. ailē (rezidentiem piemērojamā tiesiskā regulējuma izvēle).

12 2018. gada 5. jūlijā AT izdeva paziņojumu par nodokli par summu 24 654,22 EUR attiecībā uz ienākuma nodokli par 2017. gadu, piemērojot visam gūtā kapitāla pieauguma no nekustamā īpašuma pozitīvajam atlikumam vienoto 28 % likmi, kas ir piemērojama nerezidentiem, pamatojoties uz CIRS 72. panta 1. punktu, atbilstoši MK izvēlei attiecībā uz savu nodokļa deklarāciju.

13 2018. gada 30. novembrī MK apstrīdēja šo paziņojumu par nodokli iesniedzējties *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērtjtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtjtiesu centrs – CAAD), Portugālē), pamatojoties uz to, ka tas ir nelikumīgs, jo ir pamatots ar tiesisko regulējumu, ar ko tiek diskriminēti nodokļa maksātāji, kuri dzīvo kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī, kas nav Portugāles Republika (turpmāk tekstā – “nerezidenti”), salīdzinot ar nodokļu maksātājiem, kuri dzīvo Portugālē, un apgalvoja, ka saskaņā ar Tiesas nospriesto 2007. gada 11. oktobra spriedumu *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) šis tiesiskais regulējums ir LESD 63. panta 1. punktā nostiprinātās kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

14 Iesniedzējtiesā AT apgalvoja, ka atbilstošās tiesību normas, kas piemērojamas pamatlietas faktiem, atšķiras no tiesību normām, kas piemērojamas faktiem, saistībā ar kuriem tika pasludināts 2007. gada 11. oktobra spriedums *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600). Tā, protams, atgādina, ka šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka CIRS 43. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka tiks ņemti vērā tikai 50 % no Portugālē rezidējošu nodokļu maksātāju gūtā kapitāla pieauguma, nerezidentiem rada lielāku nodokļu nastu un līdz ar to tas ir ar LESD 63. pantu aizliegts kapitāla aprites ierobežojums.

15 Tomēr AT precizē, ka pēc 2007. gada 11. oktobra sprieduma *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) Portugāles likumdevējs ir grozījis piemērojamo tiesisko regulējumu, CIRS 72. panta 9. un 10. punktā ieviešot nerezidentiem iespēju izvēlēties nodokļu režīmu, kas ir analogs Portugāles rezidentiem piemērojamam nodokļu režīmam, un tādējādi sāpemt CIRS 43. panta 2. punktā paredzēto 50 % samazinājumu, kā arī progresīvu likmi ar nosacījumu, ka Portugālē tiek iesniegta nodokļu deklarācija attiecībā uz to visā pasaulē gūtajiem ienākumiem. Šajā gadījumā MK izvēlējās nevis CIRS 72. panta 9. un 10. punktā paredzēto nodokļu režīmu, bet CIRS 72. panta 1. punktā paredzēto.

16 MK tomēr atgādina, ka Tiesa liet, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nospriedusi, ka izvēle starp diskrimināciju nodokļu režīmu un citu nodokļu režīmu, kurš nebūtu diskriminācija, nevar izslēgt pirmo no šiem diviem nodokļu režīmiem diskriminācija sekas (spriedums, 2010. gada 18. marts, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 50. un 51. punkts).

17 Tādējādi iesniedzējtiesa jaut, vai grozījumi, kas Portugāles nodokļu tiesību s tika izdarīti pēc 2007. gada 11. oktobra sprieduma *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) pasludināšanas, proti, it īpaši iespējas nerezidentiem saskaņā ar *CIRS* 72. panta 9. un 10. punktu izvēlēties piemērot nodokļu režīmu, kas ir analogs nodokļu režīmam, kurš tiek piemērots rezidentiem, un tādējādi iespējas izmantot šā kodeksa 43. panta 2. punktā paredzēto samazinājumu 50 % apmērā ieviešana ir pietiekama, lai novērstu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko Tiesa ir izcēlusi šajā spriedumā.

18 Šādos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs – CAAD)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [LESD 18. un 63.–65. panta] noteikumi, aplūkojot tos kopā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums kā šajā lietā apstrīdētais ([*CIRS*] 43. panta 2. punkts), [kas ir] grozīts, [pievienojot minētā kodeksa 72. pantam 9. un 10. punktu], lai ļautu iespēju, ka kapitāla pieaugums no kādā dalībvalstī (Portugāļā) esošu nekustamo īpašumu atsavināšanas, ko guvis citas Eiropas Savienības dalībvalsts (Francijas) rezidents, pēc šā nodokļu maksātāja izvēles netiktu aplikts ar nodokli, kas ir lielāks par to, ar kādu saistīts ar šo pašu darījumu tiktu aplikts kapitāla pieaugums, ko guvis šo nekustamo īpašumu atrašanās vietas valsts rezidents?”

Par prejudiciālo jautājumu

19 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jaut, vai LESD 18. un 63.–65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā, lai kapitāla pieaugumam, kas gūts no šajā dalībvalstī esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas, kuru veic nodokļa maksātājs, kas ir citas dalībvalsts rezidents, netiktu uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā tas, kas tiek piemērots šim pašam darījumam ar kapitāla pieaugumu, ko ir guvis pirmās dalībvalsts rezidents, piemērojamais nodokļu režīms ir padarīts atkarīgs no minētā nodokļu maksātāja izvēles.

Par piemērojamiem principiem un brīvībām

20 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar patstāvīgo judikatūru LESD 18. panta autonoma piemērošana ir paredzēta tikai tajos Savienības tiesību s minētajos gadījumos, attiecībā uz kuriem LESD nav noteikts īpašs diskriminācijas aizliegums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

21 LESD 63. pantā tostarp ir paredzēta speciāla nediskriminācijas norma kapitāla brīvas aprites jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka darījums, kas attiecas uz tās ieguldījumu nekustamajā īpašumā kā pamatlīti, ir kapitāla aprīte (spriedums, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 No t? izriet, ka dal?bvalsts teritorij? esoša nekustam? ?pašuma nodošana, ko par atl?dz?bu veic fiziskas personas nerezidentes, ietilpst LESD 63. panta piem?rošanas jom?.

24 Turkl?t, t? k? iesniedz?jtiesas l?mum? nav min?ts neviens elements, kas var?tu nor?d?t uz to, ka š?ds dar?jums ietilpst LESD 64. panta piem?rošanas jom?, šaj? gad?jum? jaut?jums nav j?izskata, ?emot v?r? š? panta noteikumus.

Par kapit?la br?vu apriti

25 J?atg?dina, ka LESD 63. pants aizliedz jebk?dus ierobežojumus kapit?la apritei starp dal?bvalst?m, iz?emot tos, kas nor?d?ti LESD 65. pant?.

26 Šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *CIRS* 43. panta 2. punkt? un 72. panta 1. punkt? attiec?b? uz kapit?la pieaugumu, kas g?ts, par atl?dz?bu atsavinot Portug?l? esošu nekustamo ?pašumu, ir paredz?ti atš?ir?gi nodok?u uzlikšanas noteikumi atkar?b? no t?, vai ien?kuma nodok?a maks?t?ji dz?vo vai nedz?vo š?s dal?bvalsts teritorij?.

27 It ?paši atbilstoši *CIRS* 43. panta 2. punktam rezidentu g?tais kapit?la pieaugums, atsavinot Portug?l? esošu nekustamo ?pašumu, tiek ?emts v?r? tikai 50 % apm?r? no to summas. Savuk?rt nerezidentiem *CIRS* 72. panta 1. punkt? bija paredz?ta š? paša kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli piln? apm?r? ar autonomu 28 % likmi.

28 No min?t? izriet, ka, piem?rojot š?s ties?bu normas, š? veida kapit?la pieauguma nodok?a b?ze nav vien?da rezidentiem un nerezidentiem. T?d??, p?rdodot vienu un to pašu nekustamo ?pašumu Portug?l? kapit?la pieauguma gad?jum?, nerezidentiem ir j?maks? liel?ks nodoklis, nek? tiek pras?ts no rezidentiem, un t?d?? nerezidenti atrodas maz?k labv?l?g? situ?cij? nek? rezidenti (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C?443/06, EU:C:2007:600, 37. punkts).

29 Lai gan atbilstoši *CIRS* 72. panta 1. punktam nerezidents tiek aplikts ar nodokli ar likmi 28 %, kas tiek piem?rota nodok?a b?zei, kuru veido viss g?tais kapit?la pieaugums, tas, ka tiek ?emta v?r? tikai puse no rezidenta g?t? kapit?la pieauguma, ?auj tam sistem?tiski g?t labumu no nodok?u sloga, kas ir maz?ks šaj? zi?? neatkar?gi no visiem t? ien?kumiem piem?rot?s nodok?a likmes, jo saska?? ar Portug?les vald?bas formul?tajiem apsv?rumiem rezidentu ien?kumi tiek aplikti ar nodokli saska?? ar progres?vu nodok?a likmi, kur liel?k? likme ir 48 %, un tas t? ir, lai gan ar nodokli aplikamajiem ien?kumiem no 80 000 EUR l?dz 250 000 EUR var tikt piem?rota papildus solidarit?tes nodeva 2,5 % apm?r? un ien?kumiem, kas p?rsniedz šo summu, – 5 %.

30 Tiesai jau 2007. gada 11. oktobra spriedum? *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 40. punkts) ir bijusi iesp?ja nospriest, ka *CIRS* 43. panta 2. punkt? nodok?a b?zes noteikšana 50 % apm?r? kapit?la pieaugumam, ko guvuši tikai nodok?u maks?t?ji, kas ir Portug?les rezidenti, bet ne tam, ko guvuši nodok?a maks?t?ji nerezidenti, ir kapit?la aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

31 Šo konstat?jumu neatsp?ko 2015. gada 19. novembra sprieduma *Hirvonen* (C?632/13, EU:C:2015:765) 44. punkts, kur? Tiesa nosprieda, ka atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem un nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, kas izpaužas t?d?j?di, ka pirmo min?to bruto ien?kumi tiek aplikti ar gal?gu nodokli ar vienotu likmi, piem?rojot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, bet otro min?to neto ien?kumiem tiek uzlikts nodoklis saska?? ar progres?vu likmi kop? ar b?zes samazin?jumu, atbilst Savien?bas ties?b?m, cikt?l tom?r š?ds konstat?jums ir atkar?gs no nosac?juma, ka vienot? likme nav liel?ka par likmi, kas tiek noteikta, ieinteres?to personu neto ien?kumiem, kuri p?rsniedz b?zes samazin?jumu, faktiski piem?rojot

progres?vo likmi. Šaj? gad?jum?, k? izriet no š? sprieduma 29. punkta, apl?kotais atš?ir?gais aplikšanas ar nodokli rež?ms noz?m?, ka nerezidenti sistem?tiski tiek uzlikts liel?ks nodok?u slogs nek? rezidenti gad?jum?, ja tiek g?ts kapit?la pieaugums no nekustamo ?pašumu p?rdošanas.

32 Š?dos apst?k?os nodok?a b?zes noteikšana 50 % apm?r? attiec?b? uz kapit?la pieaugumu, ko guvuši visi Portug?l? dz?vojošie nodok?u maks?t?ji un nav guvuši nodok?u maks?t?ji nerezidenti, kuri ir izv?l?jušies *CIRS* 72. panta 1. punkt? paredz?to nodok?u rež?mu, ir kapit?la aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar *LESD* 63. panta 1. punktu.

33 L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai š?du ierobežojumu var uzskat?t par objekt?vi pamatotu, ?emot v?r? *LESD* 65. panta 1. un 3. punktu.

Par kapit?la br?vas aprites ierobežojuma attaisnojumu LESD 65. panta 1. un 3. punkta izpratn?

34 No *LESD* 65. panta 1. punkta, skat?ta kop? ar š? paša panta 3. punktu, izriet, ka dal?bvalstis sav? tiesiskaj? regul?jum? var noteikt atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem rezidenti un nodok?u maks?t?jiem nerezidenti, ja š? atš?ir?ba nav uzskat?ma par patva??gu diskrimin?ciju vai sl?ptu kapit?la br?vas aprites ierobežojumu.

35 T?tad ir j?izš?ir nevienl?dz?ga attieksme, ko pie?auj *LESD* 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patva??gas diskrimin?cijas, ko aizliedz š? paša panta 3. punkts. Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai t?du valsts nodok?u tiesisko regul?jumu k? *CIRS* 43. panta 2. punkts un 72. panta 1. punkts var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz situ?cij?m, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai ar? tai ir j?b?t attaisnotai ar k?du no prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C?443/06, EU:C:2007:600, 44. un 45. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

36 Šaj? gad?jum? Portug?les tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? atš?ir?g? attieksme pret nodok?u maks?t?jiem rezidenti un nodok?u maks?t?jiem nerezidenti attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m. Turkl?t š? atš?ir?g? attieksme nav pamatota ar seviš?i svar?gu iemeslu saist?b? ar sabiedr?bas interes?m.

37 Pirmk?rt, attiec?b? uz situ?ciju sal?dzin?m?bu ir j?atg?dina, ka 2007. gada 11. oktobra sprieduma *Hollmann* (C?443/06, EU:C:2007:600) 50. punkt? Tiesa jau ir nospriedusi, pirmk?rt, ka nodok?a uzlikšana kapit?la pieaugumam, kas g?ts no nekustam? ?pašuma atsavin?šanas, saska?? ar *CIRS* 43. panta 2. punktu un 72. panta 1. punktu attiecas tikai uz vienu nodok?u maks?t?ju ien?kumu kategoriju neatkar?gi no t?, vai tie ir vai nav rezidenti, otrk?rt, ka š? nodok?a uzlikšana attiecas uz ab?m nodok?u maks?t?ju kategorij?m un, trešk?rt, ka dal?bvalsts, kur? ir ar nodokli aplikamo ien?kumu g?šanas vieta, joproj?m ir Portug?les Republika.

38 No iepriekš min?t? un it ?paši no š? sprieduma 29. punkta izriet, ka nav nek?das objekt?vas situ?cijas atš?ir?bas starp nodok?u maks?t?jiem rezidenti un nodok?u maks?t?jiem nerezidenti, kas var?tu pamatot nevienl?dz?gu attieksmi nodok?u jom? to starp? saska?? ar *CIRS* 43. panta 2. punktu un 72. panta 1. punktu attiec?b? uz Portug?l? esošu nekustamo ?pašumu atsavin?šanas rezult?t? g?t? kapit?la pieauguma pozit?v? atlikuma aplikšanu ar nodokli. L?dz ar to situ?cija, k?d? atrodas t?ds nodok?u maks?t?js nerezidents k? MK, ir sal?dzin?ma ar nodok?u maks?t?ja rezidenta situ?ciju.

39 Šo secin?jumu neatsp?ko *CIRS* 43. panta 2. punkta *ratio legis*, kas paredz 50 % samazin?jumu, kurš piem?rojams rezidentu g?tajam kapit?la pieaugumam, un kas, Portug?les

valdības ieskatā, ir novērst pārmērīgu šo ienākumu, kuri tiek uzskatīti par neparastiem un neparedzētiem, aplikšanu ar nodokli, jo nekas neaizslēgt, ka šis apsvērumš nekad nevarētu attiekties uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

40 Otrkārt, attiecībā uz pamatojuma, kas balstīts uz primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, esamību ir jānorāda, ka Portugāles valdība nav atsaukusies uz šādu iemeslu esamību. Tomēr tā norāda, ka, apliekot ar nodokli Portugālē gūtā kapitāla pieaugumu no nekustamā īpašuma, *CIRS* 43. panta 2. punkta mērķis ir izvairīties no tā, ka nodokļu maksātāji, kas ir Portugāles rezidenti, vai nodokļu maksātāji nerezidenti, kuri izvēlas tikt aplikti ar nodokli kā rezidenti saskaņā ar *CIRS* 72. panta 9. un 10. punktu, tiek sodīti, tiem piemērojot progresīvu likmi.

41 Tomēr, kā izriet no 2007. gada 11. oktobra sprieduma *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) 58.–60. punkta, Tiesa uzskatīja, ka rezidentiem noteiktā nodokļu priekšrocība, uz pusi samazinot kapitāla pieauguma nodokļa bāzi, katrā ziņā ir lielāka nekā tās kompensācija, piemērojot progresīvu nodokļa likmi to ienākumiem. Līdz ar to Tiesa lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, uzskatīja, ka nav pierādīta tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu un ka no attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma izrietošais ierobežojums tādējādi nevar tikt attaisnots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību.

Par nodokļu uzlikšanas iespēju saskaņā ar tādām pašām noteikumiem kā rezidentiem

42 Vispirms jānorāda, ka iespēja personām, kuras dzīvo Savienībā vai EEZ, saskaņā ar *CIRS* 72. panta 9. un 10. punktu izvēlēties tādā nodokļu režīmā, kas ir analogs nodokļu režīmam, kāds tiek piemērots Portugāles rezidentiem, un tādējādi saņemt šā kodeksa 43. panta 2. punktā paredzēto 50 % atlaidi, tādā nodokļu maksātājam nerezidentam kā MK ļauj izvēlēties starp diskrimināciju nodokļu režīmā, proti, to, kas ir paredzēts *CIRS* 72. panta 1. punktā, un citu, kas tajā nav paredzēts.

43 Šajā ziņā jāuzsver, ka šāda izvēle šajā gadījumā nevar izslēgt pirmo no šiem diviem nodokļu režīmiem diskrimināciju šīs sekas.

44 Pieņemot, ka šādai izvēlei varētu būt šādas sekas, nozīmētu atzīt nodokļu režīmā, kas pats par sevi rada LESD 63. panta pārkāpumu tādā diskriminācijā rakstura dēļ (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 18. marts, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 52. punkts).

45 Turklāt, kā Tiesai jau ir bijusi iespēja precizēt, valsts sistēma, kas ierobežo ar LESD garantētu pamatbrīvību, šajā gadījumā – kapitāla brīvību atvērt, tomēr neatbilst Savienības tiesībām, pat ja tās piemērošana būtu fakultatīva (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 18. marts, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 No tā izriet, ka izvēle, kas pamatlietā ir dota nodokļu maksātājam nerezidentam, lai tas tiktu aplikts ar nodokli atbilstoši tādai pašai kārtībai, kāda tiek piemērota nodokļu maksātājiem rezidentiem, nevar padarīt šo sprieduma 32. punktā konstatēto ierobežojumu par atbilstošu Līgumam.

47 Ēmot vĒrĒ visus iepriekš minĒtos apsvĒrumus, uz uzdoto jautĒjumu ir jĒatbild, ka LESD 63. pants, skatĒts kopĒ ar LESD 65. pantu, ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka tam ir pretrunĒ tĒds dalĒbvalsts tiesiskais regulĒjums, ar kuru, lai kapitĒla pieaugumam, kas gĒts no šajĒ dalĒbvalstĒ esoša nekustamĒ Ēpašuma atsavinĒšanas, kuru veic nodokĒa maksĒtĒjs, kas ir citas dalĒbvalsts rezidents, netiktu uzlikts lielĒks nodokĒu slogs nekĒ tas, kas tiek piemĒrots šim pašam darĒjuma veidam ar kapitĒla pieaugumu, kuru ir guvis pirmĒs dalĒbvalsts rezidents, piemĒrojamais nodokĒu reĒĒms ir padarĒts atkarĒgs no minĒtĒ nodokĒu maksĒtĒja izvĒles.

Par tiesĒšanĒs izdevumiem

48 AttiecĒbĒ uz pamatlĒietas pusĒm šĒ tiesvedĒba ir stadija procesĒ, kuru izskata iesniedzĒjtiesa, un tĒ lemĒ par tiesĒšanĒs izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvĒrumus Tiesai, un kas nav minĒto pušu izdevumi, nav atlĒdzinĒmi.

Ar šĒdu pamatojumu Tiesa (pirmĒ palĒta) nosprieĒ:

LESD 63. pants, skatĒts kopĒ ar LESD 65. pantu, ir jĒinterpretĒ tĒdĒjĒdi, ka tam ir pretrunĒ tĒds dalĒbvalsts tiesiskais regulĒjums, ar kuru, lai kapitĒla pieaugumam, kas gĒts no šajĒ dalĒbvalstĒ esoša nekustamĒ Ēpašuma atsavinĒšanas, kuru veic nodokĒa maksĒtĒjs, kas ir citas dalĒbvalsts rezidents, netiktu uzlikts lielĒks nodokĒu slogs nekĒ tas, kas tiek piemĒrots šim pašam darĒjuma veidam ar kapitĒla pieaugumu, kuru ir guvis pirmĒs dalĒbvalsts rezidents, piemĒrojamais nodokĒu reĒĒms ir padarĒts atkarĒgs no minĒtĒ nodokĒu maksĒtĒja izvĒles.

[Paraksti]

* TiesvedĒbas valoda – portugĒĒu.