

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 marca 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Opodatkowanie zysków kapitałowych z nieruchomości – Swobodny przepływ kapitału – Podstawa opodatkowania – Dyskryminacja – Wybór opodatkowania na takich samych zasadach jak opodatkowanie rezydentów – Zgodność z prawem Unii

W sprawie C-388/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia] postanowieniem z dnia 30 kwietnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 maja 2019 r., w postępowaniu:

MK

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: M. Longar, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 października 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu MK – A. Gaspar Schwalbach, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego – L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno i P. Barros da Costa, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Afonso, N. Gossement i W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 listopada 2020 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 18 i 63–65 TFUE.

2 Wniosek ten zostało w ramach sporu pomiędzy MK a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) (zwanym dalej „AT”) w przedmiocie wydanej przez ten organ decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego dotyczącej dochodów MK za rok 2017.

Ramy prawne

3 Zatytyłowany „Zyski kapitałowe” artykuł 43 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodeksu podatku dochodowego od osób fizycznych) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „CIRS”) stanowi w ust. 1 i 2:

„1 – Wysokość dochodów zaklasyfikowanych jako zyski kapitałowe odpowiada rozliczonemu saldu wynikającemu z różnicy między osiągniętymi w danym roku zyskami kapitałowymi a poniesionymi w tym samym roku stratami, obliczonymi zgodnie z kolejnymi artykułami.

2 – Saldo, o którym mowa w poprzednim ustępie, w odniesieniu do określonych w art. 10 ust. 1 lit. a), c) i d) przeniesień dokonanych przez rezydentów uwzględnia się jedynie w wysokości 50% jego wartości, bez względu na to, czy saldo to jest dodatnie, czy ujemne”.

4 Artykuł 68 ust. 1 owego kodeksu określa progresywną skalę progów podatkowych. W 2017 r. maksymalna stawka opodatkowania wynosiła 48% mająca zastosowanie do podlegających opodatkowaniu dochodów, które przekraczały 80 640 EUR.

5 Zgodnie z art. 68a wspomnianego kodeksu do podlegających opodatkowaniu dochodów mieszczących się w przedziale od 80 000 EUR do 250 000 EUR mająca zastosowanie dodatkowa danina solidarnościowa wynosiła 2,5%, a w odniesieniu do dochodów przekraczających wspomnianą kwotę wynosiła ona 5%.

6 Artykuł 72 CIRS, zatytyłowany „Stawki szczególne”, zawiera między innymi następujące przepisy:

„1 – Opodatkowaniu stawek autonomicznych wynosić 28% podlegają:

a) zyski kapitałowe, o których mowa w art. 10 ust. 1 lit. a) i d), osiągnięte przez osoby niebędące rezydentami na terytorium Portugalii, niewygenerowane przez stały zakład położony na tym terytorium;

[...]

9 – Rezydenci innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego [(EOG)] – pod warunkiem, że w tym ostatnim przypadku istnieje wymiana informacji w sprawach podatkowych – mogą, w odniesieniu do dochodów, o których mowa w ust. 1 lit. a) i b) oraz w ust. 2, wybrać opodatkowanie tych dochodów według stawki podatkowej, która zgodnie z tabelą przewidzianą w art. 68 ust. 1 mająca zastosowanie, gdyby owe dochody zostały uzyskane przez rezydentów na terytorium Portugalii.

10 – W celu określenia stawki, o której mowa w poprzednim ustępie, uwzględnia się wszystkie

dochody, w tym dochody uzyskane poza wspomnianym terytorium, na takich samych warunkach, jakie mają zastosowanie do rezydentów.

[...].

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7 MK jest rezydentem podatkowym Francji.

8 W dniu 17 stycznia 2002 r. MK nabył w Portugalii nieruchomości za cenę 79 807,66 EUR.

9 W dniu 17 lipca 2017 r. MK sprzedał tę nieruchomość za cenę 180 000 EUR.

10 W dniu 31 maja 2018 r. MK złożył okresowe zeznanie podatkowe, w którym poza dochodami z nieruchomości wynoszonymi 8800 EUR zadeklarował zbycie wspomnianej w poprzednim punkcie nieruchomości, a także poniesione wydatki oraz koszty jej zakupu i sprzedaży.

11 Na przedniej stronie owego zeznania, w tabeli 8B, MK zaznaczył pole 4 (odpowiadające „nierezydentowi”), pole 6 (odpowiadające „rezydentowi państwa Unii Europejskiej”), pole 7 (umożliwiające mu wybór opodatkowania mającego zastosowanie do nierezydentów) oraz wykluczył wybór pola 9 (odpowiadającego opodatkowaniu według stawek ogólnych przewidzianych w art. 68 CIRS), a także wybór pola 10 (wybór uregulowania mającego zastosowanie do rezydentów).

12 W dniu 5 lipca 2018 r. AT wydał decyzję, w której dokonał wymiaru zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego za rok 2017 na kwotę 24 654,22 EUR, stosując do całego dodatniego salda osiągniętych zysków kapitałowych z nieruchomości jednolitą stawkę wynoszącą 28%, mającą zastosowanie do nierezydentów na podstawie art. 72 ust. 1 CIRS, zgodnie z wyborem dokonany przez MK w jego zeznaniu podatkowym.

13 W dniu 30 listopada 2018 r. MK zaskarżył tę decyzję w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego przed sądem odsyłającym, którym jest Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD), Portugalia], podnosząc, że owa decyzja jest niezgodna z prawem ze względu na to, iż opiera się na uregulowaniu, które dyskryminuje podatników będących rezydentami na terytorium państwa członkowskiego innego niż Republika Portugalska (zwanych dalej „nierezydentami”) względem podatników będących rezydentami Portugalii, oraz że zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 11 października 2007 r., *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) owe ramy prawne stanowiły ograniczenie swobodnego przepływu kapitału ustanowionego w art. 63 ust. 1 TFUE.

14 AT podnosi przed sądem odsyłającym, że ramy prawne mające zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym różni się od ram prawnych, które miały zastosowanie do okoliczności faktycznych leżących u podstaw wyroku z dnia 11 października 2007 r., *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600). Z jednej strony przypomina on, że w owym wyroku Trybunał orzekł, iż art. 43 ust. 2 CIRS, który przewidywał, że jedynie zyski kapitałowe osiągnięte przez podatników będących rezydentami Portugalii są uwzględniane w wysokości 50% ich wartości, skutkowało większym obciążeniem podatkowym nierezydentów i z tego względu stanowiło ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 63 TFUE.

15 Z drugiej jednak strony AT uważa, że w następstwie wyroku z dnia 11 października 2007 r.,

Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) ustawodawca portugalski zmienił mające zastosowanie ramy prawne, wprowadzając w art. 72 ust. 9 i 10 CIRS możliwość wybrania przez nierezydentów systemu opodatkowania analogicznego do systemu znajdującego zastosowanie do rezydentów portugalskich, a tym samym skorzystania przez nierezydentów z przewidzianej w art. 43 ust. 2 CIRS ulgi podatkowej w wysokości 50% oraz ze stawek progresywnych, pod warunkiem złożenia w Portugalii zeznania podatkowego w odniesieniu do całości ich dochodów uzyskanych na całym świecie. Otóż w niniejszej sprawie MK wybrał system opodatkowania przewidziany w art. 72 ust. 1 CIRS, nie zaś system przewidziany w art. 72 ust. 9 i 10 CIRS.

16 MK przypomina jednak, że Trybunał orzekł w sprawie dotyczącej swobody przedsiębiorczości, że wybór pomiędzy dyskryminującym systemem podatkowym a innym systemem podatkowym, który nie byłby dyskryminujący, nie eliminuje dyskryminujących skutków pierwszego z tych dwóch systemów podatkowych (wyrok z dnia 18 marca 2010 r., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 50, 51).

17 Sąd odsyłający zastanawia się zatem, czy zmiany wprowadzone w portugalskim prawie podatkowym w następstwie wyroku z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), a mianowicie wprowadzenie możliwości wybrania przez nierezydentów na podstawie art. 72 ust. 9 i 10 CIRS systemu opodatkowania analogicznego do systemu znajdującego zastosowanie do rezydentów, a tym samym skorzystania przez nierezydentów z przewidzianej w art. 43 ust. 2 CIRS ulgi podatkowej w wysokości 50%, są wystarczające do wyeliminowania stwierdzonego przez Trybunał we wspomnianym wyroku ograniczenia przepływu kapitału.

18 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia [art. 18 i 63–65 TFUE], rozpatrywane łącznie, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym takim jak przepis będący przedmiotem niniejszej sprawy (art. 43 ust. 2 [CIRS]), który został zmieniony [poprzez wprowadzenie ust. 9 i 10 do art. 72 owego kodeksu] w celu umożliwienia tego, by zyski kapitałowe wynikające ze sprzedaży nieruchomości położonych w jednym z państw członkowskich (w Portugalii) przez rezydenta innego państwa członkowskiego Unii [...] (Francji) nie podlegały na podstawie wyboru podatnika obywateli podatkowemu wyśzemu niż obywateli podatkowe, które miałyby zastosowanie w transakcjach tego samego rodzaju do zysków kapitałowych uzyskanych przez rezydenta państwa, w którym znajdują się nieruchomości?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 18 i 63–65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które w celu umożliwienia tego, aby zyski kapitałowe pochodzące ze zbycia położonych w tym państwie członkowskim nieruchomości przez podatnika będącego rezydentem innego państwa członkowskiego nie podlegały obywateli podatkowemu wikszemu niż to, które znalazłoby zastosowanie, w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, do zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydenta tego pierwszego państwa członkowskiego, uzależnia mający zastosowanie system opodatkowania od wyboru owego podatnika.

W przedmiocie mających zastosowanie zasad i swobód

20 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 18 TFUE

może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat FUE nie zawiera szczególnych postanowień o zakazie dyskryminacji (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Tymczasem traktat FUE zawiera w szczególności w art. 63 szczególne postanowienie o zakazie dyskryminacji w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Co więcej, z orzecznictwa Trybunału wynika, że transakcja polegająca na rozliczeniu inwestycji w nieruchomości, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, stanowi przepływ kapitału (wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Wynika stąd, że zbycie nieruchomości położonej na terytorium jednego z państw członkowskich dokonywane odpłatnie przez niebędące rezydentami osoby fizyczne wchodzi w zakres stosowania art. 63 TFUE.

24 Ponadto z uwagi na to, że w postanowieniu odsyłającym nie wskazano żadnego elementu, którego wystąpienie mogłoby spowodować objęcie takiej transakcji zakresem stosowania art. 64 TFUE, w niniejszej sprawie nie ma potrzeby badania tej kwestii w świetle postanowień tego artykułu.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

25 Należy przypomnieć, że art. 63 TFUE zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi, z zastrzeżeniem względów uzasadniających, o których mowa w art. 65 TFUE.

26 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że art. 43 ust. 2 i art. 72 ust. 1 CIRS przewidywały – w odniesieniu do zysków kapitałowych osiągniętych przy odpłatnym zbyciu nieruchomości położonej w Portugalii – odmienne zasady opodatkowania w zależności od tego, czy podatnicy podatku dochodowego byli rezydentami na terytorium tego państwa członkowskiego, czy też nie.

27 W szczególności zgodnie z art. 43 ust. 2 CIRS zyski kapitałowe osiągnięte przez rezydentów przy zbyciu nieruchomości położonych w Portugalii były uwzględniane jedynie w wysokości 50% ich wartości. Natomiast w odniesieniu do nierezydentów art. 72 ust. 1 CIRS przewidywał opodatkowanie tych samych zysków kapitałowych w zakresie całej ich kwoty według stawki autonomicznej wynoszącej 28%.

28 Wynika stąd, że zgodnie z owymi przepisami podstawa opodatkowania tego rodzaju zysków kapitałowych nie była taka sama dla rezydentów i nierezydentów. Z tego względu w przypadku osiągnięcia zysków kapitałowych w sytuacji sprzedaży takiej samej nieruchomości położonej w Portugalii nierezydenci podlegali obciążeniu podatkowemu większemu niż to, które było stosowane wobec rezydentów, a zatem znajdowali się w mniej korzystnej sytuacji niż rezydenci (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 37).

29 O ile bowiem na podstawie z art. 72 ust. 1 CIRS nierezydent podlegał opodatkowaniu stawek wynoszących 28% stosowanym do podstawy opodatkowania, którą stanowiła całość osiągniętych zysków kapitałowych, o tyle uwzględnienie jedynie połowy podstawy, na którą

składają się zyski kapitałowe osiągnięte przez rezydenta, sprawia, że rezydent podlega w każdym wypadku mniejszemu obciążeniu podatkowemu z tego tytułu, niezależnie od stawki podatkowej stosowanej do całości jego dochodów, ponieważ zgodnie z uwagami przedstawionymi przez rząd portugalski dochody rezydentów były opodatkowane według skali progresywnej, w ramach której najwyższa stawka wynosiła 48%, i to mimo tego, że do podlegających opodatkowaniu dochodów mieszczących się w przedziale od 80 000 EUR do 250 000 EUR mogła mieć zastosowanie dodatkowa danina solidarnościowa wynosząca 2,5%, zaś w odniesieniu do dochodów przekraczających wspomnianą kwotę – 5%.

30 Otóż Trybunała miało już sposobność orzec w wyroku z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 40), że określenie w art. 43 ust. 2 CIRS podstawy opodatkowania w wysokości 50% osiągniętych zysków kapitałowych wyłącznie w odniesieniu do podatników będących rezydentami Portugalii, z pominięciem podatników niebędących rezydentami, stanowi ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 63 TFUE.

31 Stwierdzenia tego nie podważa pkt 44 wyroku z dnia 19 listopada 2015 r., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), w którym Trybunał orzekł, że różnica w traktowaniu pomiędzy podatnikami niebędącymi rezydentami a podatnikami będącymi rezydentami, polegająca na tym, że dochody brutto podatników niebędących rezydentami są opodatkowane ostatecznie stawką jednolitą poprzez podatek u źródła, podczas gdy dochody netto podatników będących rezydentami są opodatkowane według skali progresywnej, przy zastosowaniu podstawowej ulgi podatkowej, jest zgodna z prawem Unii, ze względu na to, że temu ustaleniu Trybunał towarzyszy wszakże warunek, że stawka jednolita nie może być wyższa od stawki wynikającej z rzeczywistego zastosowania względem zainteresowanego progresywnej skali podatkowej do dochodów netto powyżej podstawowej ulgi podatkowej. Tymczasem w niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 29 niniejszego wyroku, rozpatrywany źródłowy system opodatkowania prowadzi do tego, że w przypadku osiągnięcia zysków kapitałowych ze sprzedaży nieruchomości nierezydenci podlegają w każdym wypadku obciążeniu podatkowemu wiąższemu niż to, które jest stosowane wobec rezydentów.

32 W tych okolicznościach określenie podstawy opodatkowania w wysokości 50% osiągniętych zysków kapitałowych w odniesieniu do podatników będących rezydentami Portugalii, z pominięciem niebędących rezydentami podatników, którzy wybrali system opodatkowania przewidziany w art. 72 ust. 1 CIRS, stanowi ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.

33 Należy zatem zbadać, czy takie ograniczenie może zostać uznane za obiektywnie uzasadnione w świetle art. 65 ust. 1 i 3 TFUE.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczeń swobodnego przepływu kapitału w świetle art. 65 ust. 1 i 3 TFUE

34 Z art. 65 ust. 1 TFUE w związku z ust. 3 tego samego artykułu wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić w swoich uregulowaniach krajowych rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, o ile rozróżnienie to nie będzie stanowiło arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału.

35 Należy zatem dokonać rozróżnienia między nierównym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE a arbitralną dyskryminacją zabronioną w ust. 3 tego samego artykułu. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe, takie jak art. 43 ust. 2 i art. 72 ust. 1 CIRS, mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie

winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 października 2007 r., Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Tymczasem w niniejszej sprawie przewidziane w uregulowaniu portugalskim odmienne traktowanie podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami dotyczy sytuacji, które są obiektywnie porównywalne. Ponadto owo odmienne traktowanie nie jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

37 W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o porównywalność sytuacji, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już w pkt 50 wyroku z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), po pierwsze, że opodatkowanie zysków kapitałowych wynikających ze zbycia nieruchomości dotyczy, zgodnie z art. 43 ust. 2 i art. 72 ust. 1 CIRS, tylko jednej kategorii dochodów podatników, niezależnie od tego, czy są oni rezydentami, czy nierezydentami, po drugie, że opodatkowanie to dotyczy obu tych kategorii podatników, a po trzecie, że państwem członkowskim źródła dochodu podlegającego opodatkowaniu jest w każdym wypadku Republika Portugalska.

38 Z rozważań przedstawionych powyżej, a w szczególności z pkt 29 niniejszego wyroku wynika, że między sytuacją podatników będących rezydentami a sytuacją podatników niebędących rezydentami nie istnieje żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadniać nierówne traktowanie tych podatników pod względem podatkowym na podstawie art. 43 ust. 2 i art. 72 ust. 1 CIRS w odniesieniu do opodatkowania dodatniego salda zysków kapitałowych osiągniętych w wyniku zbycia nieruchomości położonych w Portugalii. W związku z tym sytuacja, w jakiej znajduje się podatnik niebędący rezydentem, taki jak MK, jest porównywalna z sytuacją podatnika będącego rezydentem.

39 Stwierdzenia tego nie podważa ratio legis art. 43 ust. 2 CIRS, przewidującego ulgę podatkową w wysokości 50% mającą zastosowanie do zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydentów, którym zdaniem rządu portugalskiego jest uniknięcie nadmiernego opodatkowania tych dochodów, uznawanych za nietypowe i niezamierzone, gdy nie można stwierdzić, że uwagi tej nie można w żadnym wypadku odnieść do podatników niebędących rezydentami.

40 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o istnienie uzasadnienia opartego na nadrzędnych względach interesu ogólnego, należy zauważyć, że rząd portugalski nie wskazuje na istnienie takich względów. Niemniej podnosi on, że w ramach opodatkowania dodatniego salda osiągniętych w Portugalii zysków kapitałowych z nieruchomości art. 43 ust. 2 CIRS ma na celu uniknięcie postawienia w niekorzystnej sytuacji podatników będących rezydentami Portugalii lub podatników niebędących rezydentami, którzy wybierają opodatkowanie na zasadach mających zastosowanie do rezydentów na podstawie art. 72 ust. 9 i 10 CIRS, ze względu na zastosowanie wobec nich stawki progresywnej.

41 Tymczasem w pkt 58–60 wyroku z dnia 11 października 2007 r., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) Trybunał stwierdził, że korzyść podatkowa przyznawana rezydentom, polegająca na zmniejszeniu o połowę podstawy opodatkowania osiągniętych zysków kapitałowych, przekracza w każdym wypadku jej odpowiednik w postaci stosowania progresywnej stawki podatkowej do ich dochodów. W konsekwencji w sprawie, w której zapadł ów wyrok, Trybunał uznał, że nie został wykazany bezpośredni związek pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe i że w związku z tym ograniczenie wynikające z rozpatrywanego uregulowania krajowego nie może być uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

W przedmiocie wyboru opodatkowania na takich samych zasadach jak opodatkowanie rezydentów

42 Na wstępie należy zauważyć, że możliwość wybrania przez osoby będące rezydentami w Unii lub w EOG, na podstawie art. 72 ust. 9 i 10 CIRS, systemu opodatkowania analogicznego do systemu znajdującego zastosowanie do rezydentów portugalskich, a tym samym skorzystania przez nie z przewidzianej w art. 43 ust. 2 tego kodeksu ulgi podatkowej w wysokości 50%, pozwala podatnikowi niebędącemu rezydentem, takiemu jak MK, na dokonanie wyboru pomiędzy dyskryminującym systemem podatkowym, a mianowicie systemem przewidzianym w art. 72 ust. 1 CIRS, a innym systemem podatkowym, który nie byłby dyskryminujący.

43 Otoż należy w tym względzie podkreślić, że tego rodzaju wybór nie eliminuje w niniejszej sprawie dyskryminujących skutków pierwszego z tych dwóch systemów podatkowych.

44 Gdyby bowiem uznać tego rodzaju skutki w ramach wspomnianego wyboru, prowadziłoby to do stwierdzenia zgodności z prawem systemu podatkowego, który sam w sobie pozostaje w sprzeczności z art. 63 TFUE ze względu na jego dyskryminujący charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2010 r., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 52).

45 Ponadto, jak Trybunał miał już sposobność wyjaśnić, krajowy system ograniczający jedną z podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie FUE – w niniejszej sprawie swobodny przepływ kapitału – jest niezgodny z prawem Unii, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny (zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2010 r., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Wynika stąd, że w sporze w postępowaniu głównym pozostawiony podatnikowi niebędącemu rezydentem wybór opodatkowania na takich samych zasadach jak te, które mają zastosowanie do podatników będących rezydentami, nie czyni stwierdzonego w pkt 32 niniejszego wyroku ograniczenia zgodnym z traktatem.

47 Zważywszy na ogół powyższych rozważań na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 63 TFUE w związku z art. 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które w celu umożliwienia tego, aby zyski kapitałowe pochodzące ze zbycia nieruchomości w tym państwie członkowskim nieruchomości przez podatnika będącego rezydentem innego państwa członkowskiego nie podlegały obciążeniu podatkowemu większemu niż to, które znalazłoby zastosowanie, w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, do zysków kapitałowych osiągniętych przez rezydenta tego pierwszego państwa członkowskiego, uzależnia mający zastosowanie system opodatkowania od wyboru owego podatnika.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 TFUE w związku z art. 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, które w celu umożliwienia tego, aby zyski kapitałowe pochodzące ze zbycia nieruchomości w tym państwie członkowskim nieruchomości przez podatnika będącego rezydentem innego państwa członkowskiego nie podlegały obciążeniu podatkowemu większemu niż to, które znalazłoby zastosowanie, w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, do zysków kapitałowych

osięgniętych przez rezydenta tego pierwszego państwa członkowskiego, uzależnia mający zastosowanie system opodatkowania od wyboru owego podatnika.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.