



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. lapkričio 16 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 straipsnis – Įsisteigimo laisvė – SESV 63 ir 65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Fizinį asmenų pajamų mokestis – Mokesčio lengvata kapitalo prieaugio perleidus mažų įmonių kapitalo dalis apmokestinimo srityje – Netaikymas kitose valstybėse narėse įsteigtomis įmonėms – Sąvoka „piktnaudžiavimas“

Byloje C-472/22

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija) 2022 m. liepos 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. liepos 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

NO

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz (pranešėjas), teisėjai P. G. Xuereb ir A. Kumin, generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- NO, atstovaujamo *advogados* C. Avelino, J. Pedroso de Melo ir R. Sarabando Pereira,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa ir A. Rodrigues,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* M. Cherubini ir P. Gentili,

* Proceso kalba: portugalių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos P. Caro de Sousa ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 63 straipsnių ir bendrojo Sąjungos teisės piktnaudžiavimo draudimo principo išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant NO, Portugalijoje gyvenančio Prancūzijos piliečio, ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prašymo panaikinti aktą dėl fizinių asmenų pajamų mokesčio (toliau – IRS), susijusio su 2019 m. NO gautomis pajamomis, apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

IRS kodeksas

- 3 *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodeksas, toliau – IRS kodeksas) 10 straipsnyje „Kapitalo prieaugis“ nustatyta:

„1. Kapitalo prieaugis – tai prieaugis, kuris nėra verslo ar profesinės pajamos, pajamos iš kapitalo arba iš nekilnojamojo turto ir yra gaunamas:

<...>

b) už atlygį perleidus kapitalo dalis ir kitus vertybinius popierius;

<...>

4. Prieaugį, kuriam taikomas IRS, sudaro:

a) skirtumas tarp pardavimo ir pirkimo vertės, atėmus dalį, kuri laikoma pajamomis iš kapitalo, prireikus 1 dalies a, b ir c punktuose numatytais atvejais;

<...>“

- 4 Šio kodekso 43 straipsnyje „Kapitalo prieaugis“ numatyta:

„1. Kapitalo prieaugiu laikoma pajamų suma, atitinkanti skirtumą tarp kapitalo prieaugio ir kapitalo nuvertėjimo tais pačiais metais, apskaičiuojamų pagal paskesnius straipsnius.

<...>

3. Į 1 dalyje nurodytą skirtumą, susijusį su 10 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytais labai mažų ir mažų įmonių, neįtrauktų į reguliuojamos ar nereguliuojamos biržos prekybos sąrašus, sandoriais, jeigu jis yra teigiamas, taip pat atsižvelgiama iki 50 % jo vertės.

4. Ankstesniame punkte nurodytos labai mažos ir mažos įmonės suprantamos kaip subjektai, apibrėžti 2007 m. lapkričio 6 d. *Decreto-Lei no 372/2007* (Dekretas-įstatymas Nr. 372/2007) priede (*Diário da República*, 1-oji serija, Nr. 213, 2007 m. lapkričio 6 d.).“

5. Minėto kodekso 44 straipsnio „Pardavimo vertė“ 1 dalyje nustatyta:

„Nustatant IRS apmokestinamą prieaugį pardavimo verte laikoma:

<...>

f) kitais atvejais – atlygio vertė.“

6. To paties kodekso 48 straipsnyje „Kapitalo dalių ir kitų vertybinių popierių įsigijimo už atlygį vertė“ nustatyta:

„10 straipsnio 1 dalies b punkto atveju įsigijimo, kai jis yra už atlygį, vertė yra:

<...>

b) akcijų, kitų kapitalo dalių, savarankiškų varantų, 10 straipsnio 1 dalies g punkte nurodytų sertifikatų ar kitų vertybinių popierių, kurie nėra įtraukti į reguliuojamos rinkos sąrašus, atveju – dokumentuose nustatytos sąnaudos arba, jei tai neįmanoma, nominali vertė;

<...>“

Dekretas-įstatymas Nr. 372/2007

7. Dekreto-įstatymo Nr. 372/2007 priedo 2 straipsnyje „Darbuotojų skaičius ir finansinės ribos, apibrėžiančios įmonių kategorijas“ nustatyta:

„1. Į labai mažų, mažų ir vidutinių įmonių (toliau – MVĮ) kategoriją patenka įmonės, kuriose dirba mažiau kaip 250 asmenų ir kurių metinė apyvarta neviršija 50 mln. eurų arba metinė balanso suma neviršija 43 mln. eurų.

2. MVĮ kategorijoje maža įmonė apibrėžiama kaip įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 50 asmenų ir kurios metinė apyvarta arba bendra metinė balanso suma neviršija 10 mln. eurų.

3. MVĮ kategorijoje labai maža įmonė apibrėžiama kaip įmonė, kurioje dirba mažiau kaip 10 asmenų ir kurios metinė apyvarta ir (arba) metinė balanso suma neviršija 2 mln. eurų.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8. Prancūzijos pilietis NO, kurio rezidavimo vieta mokesčių tikslais 2019 m. buvo Portugalijoje, tais pačiais metais pardavė pagal Prancūzijos teisę įsteigtai bendrovei *Prince Vert SAS 29222* kitos pagal Prancūzijos teisę įsteigtos bendrovės *Château de La Bourdaisière SARL* (toliau – CLB)

kapitalo dalių. Šios kapitalo dalys sudarė 47,5 % CLB įstatinio kapitalo. NO, kuris 2011 m. ir 2012 m. įsigijo minėtas kapitalo dalis už 279 129 eurus, jas perleido už 850 000 eurų, šiuos *Prince Vert* sumokėjo gavusi paskolą.

- 9 Šio perleidimo dieną NO taip pat priklausė 86 % *Prince Vert* įstatinio kapitalo. 2013–2019 m. nei CLB, nei *Prince Vert* neišmokėjo dividendų. Nors iki šio perleidimo NO tiesiogiai ir netiesiogiai turėjo 99,71 % CLB kapitalo dalių, po perleidimo jam dar tiesiogiai ir netiesiogiai priklausė 93,06 % šių kapitalo dalių. Kitaip tariant, šiuo sandoriu jis iš tikrųjų perleido tik 6,65 % CLB, kurios vadovas ir pagrindinis akcininkas liko pats, įstatinio kapitalo kontrolę.
- 10 2019 m. CLB buvo „maža įmonė“, kaip ji suprantama pagal Dekreto-įstatymo Nr. 372/2007 priedo 2 straipsnį, nes turėjo penkiolika darbuotojų, o metinė apyvarta arba bendras metinis balansas neviršijo 10 mln. eurų. CLB turėjo faktinę buveinę ir rezidavimo vietą mokesčių tikslais Prancūzijoje ir nevykdė ekonominės veiklos Portugalijos teritorijoje.
- 11 NO savo pateiktoje IRS deklaracijoje už 2019 m. nurodė CLB kapitalo dalių perleidimą ir dėl to gautą kapitalo prieaugį. Remdamasis šia deklaracija mokesčių administratorius jam pateikė aktą apie apskaičiuotą IRS. Atsižvelgdamas į visą dėl šio perleidimo gautą kapitalo prieaugį šis administratorius apskaičiavo NO mokėtiną mokestį už šį perleidimą, nepritaikęs 50 % sumažinimo, IRS kodekso 43 straipsnio 3 dalyje numatyto labai mažų ir mažų įmonių, neįtrauktų į reguliuojamas ar nereguliuojamas biržos prekybos sąrašus, kapitalo dalių perleidimui.
- 12 2021 m. birželio 17 d. NO kreipėsi į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD), Portugalija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, siekdamas, kad būtų pripažinta, jog mokesčių administratorius neteisėtai apskaičiavo IRS, motyvuodamas tuo, kad mokesčių administratorius klaidingai netaikė IRS kodekso 43 straipsnio 3 dalyje numatytos mokesčio lengvatos. Savo ruožtu mokesčių administratorius tvirtina, kad šia nuostata siekiama remti Portugalijos įmones ir skatinti ekonominę veiklą Portugalijoje. Taigi ne Portugalijos teritorijoje įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui ji neturi būti taikoma, nes tokie sandoriai neprisideda prie Portugalijos ekonominės veiklos.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl administracinės praktikos, kai mokesčių mokėtojams, turintiems užsienio bendrovių kapitalo dalių, atsisakoma taikyti IRS kodekso 43 straipsnio 3 dalyje numatytą mokesčio lengvatą, suderinamumo su Sąjungos teise. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad tokia praktika gali lemti nepateisinamą SESV 49 straipsnyje įtvirtintos įsisteigimo laisvės apribojimą, nes ji atgraso Portugalijos rezidentus nuo stabilaus ir tęstinio dalyvavimo kitos valstybės narės ekonominiame gyvenime, taip pat SESV 63 straipsnyje numatyto laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, nes gali atgrasyti Portugalijos rezidentus nuo kapitalo investavimo kitoje valstybėje narėje.
- 14 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo iniciatyva pažymi, kad yra reikšmingų ir objektyvių įrodymų, jog CLB kapitalo dalių perleidimas *Prince Vert* gali būti dirbtinis sandoris, t. y. sandoris, kurio forma neatspindi turinio ar faktiškai gauto rezultato, ir gali būti įvykdytas siekiant pagrindinio tikslo – gauti mokesčių lengvatą. Šio teismo teigimu, tai yra ne tikras kapitalo dalių perleidimas, dėl kurio gautas kapitalo prieaugis, o paslėptas dividendų išmokėjimas. Toks dividendų išmokėjimas pagal nacionalinę teisę turėjo būti apmokestinamas didesniu mokesčiu nei kapitalo prieaugis perleidus kapitalo dalis. Taigi prašymą priimti

prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, esant tokiai situacijai, mokesčių mokėtojas gali remtis SESV 49 ir 63 straipsniais, kad pasinaudotų nacionalinėje teisėje nustatyta mokesčio lengvata.

15 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras – CAAD)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar SESV 49 straipsnis (įsisteigimo teisė) arba 63 straipsnis (laisvas kapitalo judėjimas) turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės teisės nuostata ar mokesčių praktika, pagal kurią, apmokestinant fizinio asmens pajamas šioje valstybėje narėje, mokesčio lengvata, kurią sudaro 50 % pelno, gauto perleidus kapitalo dalis, apmokestinimas, taikoma pagal nacionalinę teisę įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui, bet ne kitoje valstybėje narė įsteigtos bendrovės kapitalo dalių perleidimui?
2. Ar SESV 49 straipsnis (įsisteigimo teisė) ir (arba) 63 straipsnis (laisvas kapitalo judėjimas) turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės teisės nuostata ar mokesčių praktika, pagal kurią, apmokestinant fizinio asmens pajamas šioje valstybėje narėje, mokesčio lengvata, kurią sudaro 50 % pelno, gauto perleidus kapitalo dalis, apmokestinimas, taikoma bendrovių, kurių centrinė administracija yra nacionalinėje teritorijoje, kapitalo dalių perleidimui, bet ne bendrovių, kurių centrinė administracija yra kitoje valstybėje narėje, kapitalo dalių perleidimui?
3. Ar SESV 49 straipsnis (įsisteigimo teisė) ir (arba) 63 straipsnis (laisvas kapitalo judėjimas) turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės teisės nuostata ar mokesčių praktika, pagal kurią, apmokestinant fizinio asmens pajamas šioje valstybėje narėje, mokesčio lengvata, kurią sudaro 50 % pelno, gauto perleidus kapitalo dalis, apmokestinimas, taikoma bendrovių, kurios yra rezidentės mokesčių tikslais nacionalinėje teritorijoje, kapitalo dalių perleidimui, bet ne bendrovių, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės mokesčių tikslais, kapitalo dalių perleidimui?
4. Ar SESV 49 straipsnis (įsisteigimo teisė) ir (arba) 63 straipsnis (laisvas kapitalo judėjimas) turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės teisės nuostata ar mokesčių praktika, pagal kurią, apmokestinant fizinio asmens pajamas šioje valstybėje narėje, mokesčio lengvata, kurią sudaro 50 % pelno, gauto perleidus kapitalo dalis, apmokestinimas, taikoma bendrovių, kurios vykdo veiklą nacionalinėje teritorijoje, kapitalo dalių perleidimui, bet ne bendrovių, kurios vykdo veiklą kitoje valstybėje narėje, kapitalo dalių perleidimui?
5. Ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas kapitalo dalių perleidimui, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurio rezultatas iš esmės prilygsta dividendų išmokėjimui ir kurio teisinę formą mokesčių mokėtojas pasirinko iš esmės siekdamas gauti nacionalinėje teisėje nustatytą mokesčio lengvatą, taikomą tik kapitalo priaugiu iš vertybinių popierių tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, kai aptariamoms mokesčio lengvatoms suteikimas mokesčių mokėtojui priklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas gali remtis ir naudotis SESV 49 straipsnyje numatyta įsisteigimo teise arba SESV 63 straipsnyje numatyta laisvo kapitalo judėjimo teise?

6. Ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama mokesčių mokėtojui remtis ir naudotis įsisteigimo teise (kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį) arba laisvu kapitalo judėjimu (kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį), kad galėtų pasinaudoti nacionalinėje teisėje numatyta mokesčio lengvata kapitalo prieaugiui dėl kapitalo dalių perleidimo, kai jis, siekdamas pasinaudoti šia mokesčio lengvata, įformino sandorį, kurio rezultatas iš esmės prilygsta dividendų išmokėjimui, kaip kapitalo dalių perleidimą?“
7. Jei atsakymas į ankstesnį klausimą būtų teigiamas, ar mokesčių mokėtojas gali remtis teisiniu saugumu arba teisėtais lūkesčiais ginčydamas atsisakymą pripažinti įsisteigimo teisę arba kapitalo judėjimo laisvę, grindžiamą piktnaudžiavimo draudimo principu, ir taip įteisinti piktnaudžiavimą?
8. Ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tik tuo atveju, jei tenkinamos bendros nacionalinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo sąlygos?
9. Ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tik tuo atveju, jei nacionalinės valdžios institucijos juo remiasi?
10. Ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas tik tuo atveju, jeigu nacionalinės mokesčių institucijos laikosi bendros nacionalinės kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo procedūros?
11. Kadangi nacionalinio teismo jurisdikcija apsiriboja mokesčių aktų teisėtumo vertinimu ir sprendimu, ar juos panaikinti, ar palikti galioti teisės sistemoje, ir jis negali pakeisti mokesčių administratoriaus, kyla klausimas, ar piktnaudžiavimo draudimo principas turi būti aiškinamas taip, kad arbitražo teismas turi jurisdikciją naujai apibrėžti ar perkvalifikuoti sandorį, kuriuo piktnaudžiaujama, ir taikyti reikiamus nacionalinės teisės aktus sandoriui, kuris egzistuotų vietoje jo?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo–ketvirtojo klausimų

- 16 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir (arba) 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių praktika fizinių asmenų pajamų mokesčio srityje, pagal kurią mokesčio lengvata, kurią sudaro kapitalo prieaugio, gauto perleidus bendrovės kapitalo dalis, apmokestinimo sumažinimas perpus, taikoma tik šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui, o kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui netaikoma.

Dėl taikytinos judėjimo laisvės

- 17 Kadangi prejudiciniai klausimai susiję tiek su SESV nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės, tiek dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia nustatyti, kokia laisvė taikoma pagrindinėje byloje (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 34 punktas).
- 18 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos ar kitos SESV garantuojamos pagrindinės laisvės sritį, reikia atsižvelgti į atitinkamo teisės akto tikslą (2021 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *UBS Real Estate*, C-478/19 ir C-479/19, EU:C:2021:1015, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 19 Šiuo klausimu primintina, kad nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti didelę įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į SESV 49 straipsnio, susijusio su įsisteigimo laisve, taikymo sritį. Vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos kapitalo dalims, turimoms siekiant vienintelio tikslo – investuoti neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 20 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės teisės aktais, kuriuos įgyvendino mokesčių administratorius, siekiama suteikti mokesčio lengvatą kapitalo prieaugiui, gautam perleidus labai mažų ir mažų įmonių, neįtrauktų į reguliuojamos ar nereguliuojamos biržos prekybos sąrašus, kapitalo dalis, jeigu jos vykdo ekonominę veiklą Portugalijoje. Kaip pažymėjo Europos Komisija, šie teisės aktai taikomi visiems šių bendrovių kapitalo dalių perleidimams, neatsižvelgiant į turimų kapitalo dalių skaičių.
- 21 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, į kurių taikymo sritį patenka ir su įsisteigimo laisve susijusios situacijos, bendrai taikomos kapitalo dalims, neatsižvelgiant į tai, kad jos buvo įsigytos siekiant daryti įtaką įmonės valdymui ir kontrolei. Todėl šios teisės nuostatos gali daryti didelį poveikį laisvam kapitalo judėjimui. Galimas tokių teisės nuostatų lemiamas įsisteigimo laisvės apribojimas yra neišvengiama laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pasekmė, todėl nepateisina nagrinėjimo atsižvelgiant vien į SESV 49 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 47 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo

- 22 Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai.
- 23 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvą kapitalo judėjimą ribojančių priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2022 m. kovo 17 d. Sprendimo *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 24 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose, kurias įgyvendino mokesčių administratorius, įtvirtinamas skirtingas požiūris į Portugalijos rezidentus mokesčių tikslais, turinčius įmonių, vykdančių ekonominę veiklą Portugalijoje, kapitalo dalių, ir tuos, kurie turi įmonių, vykdančių ekonominę veiklą ne Portugalijoje, kapitalo dalių, nes kapitalo prieaugis, gautas perleidus pastarųjų kapitalo dalis, apmokestinamas didesniu mokesčiu. Taigi dėl šių teisės aktų investicijos į Portugalijos teritorijoje įsteigtas įmones tampa patrauklesnės, palyginti su investicijomis į kitose valstybėse narėse įsteigtas įmones.
- 25 Toks kapitalo investavimo vieta pagrįstas nevienodas požiūris atgrasina Portugalijos rezidentą mokesčių tikslais nuo savo kapitalo investavimo į kitoje valstybėje narėje įsteigtą bendrovę, taip pat sukelia ribojamąjį poveikį kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, nes sudaro joms kliūtį pritraukti kapitalą į Portugaliją (pagal analogiją žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 34 ir 35 punktus; 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Weidert ir Paulus*, C-242/03, EU:C:2004:465, 13 ir 14 punktus ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Grønfeldt*, C-436/06, EU:C:2007:820, 14 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Taigi tai yra iš esmės pagal SESV 63 straipsnį draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.
- 26 SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtinta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos situacijos rezidavimo arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.
- 27 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nuostata, turi būti aiškinamas siaurai. Taigi ši nuostata negali būti aiškinama taip, kad kiekviena mokesčių įstatymų nuostata, pagal kurią skiriami mokesčių mokėtojai pagal jų rezidavimo vietą arba valstybę narę, kurioje investuotas jų kapitalas, automatiškai suderinama su Sutartimi (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 28 Iš tiesų skirtingas požiūris, leidžiamas pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, remiantis to paties straipsnio 3 dalimi neturi sudaryti savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks skirtingas požiūris leidžiamas, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Be to, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tarpvalstybinės ir valstybės narės vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą, jų dalyką ir turinį. Be to, siekiant nustatyti, ar skirtingas požiūris, atsirandantis taikant nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situacijų skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiais teisės aktais įtvirtintus atskyrimo kriterijus (2021 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *UBS Real Estate*, C-478/19 ir C-479/19, EU:C:2021:1015, 47 ir 48 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 30 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių praktika siekiama remti nacionalines įmones ir skatinti ekonominę veiklą Portugalijoje, perpus sumažinant mokesčių naštą, tenkančią kapitalo prieaugiui, kurį gauna Portugalijoje mokesčių tikslais reziduojantys mokesčių mokėtojai, kai jie perleidžia šioje

valstybėje narėje įsteigtų bendrovių kapitalo dalis. Vis dėlto šių mokesčių mokėtojų gautas kapitalo prieaugis už kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimą apmokestinamas visu tarifu.

- 31 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai, kuriuos įgyvendina mokesčių administratorius, vienodai taikomi visiems fiziniams asmenims, kurie yra Portugalijos rezidentai mokesčių tikslais, ir lemia skirtingą požiūrį, pagrįstą vien bendrovių, į kurias investuotas kapitalas, įsisteigimo vieta, siekiant skatinti investicijas į ekonominę veiklą Portugalijoje, taip darant žalą investicijoms kitose valstybėse narėse.
- 32 Viena vertus, tiek mokesčių mokėtojas, investuojantis į Portugalijos bendrovės kapitalo dalis, tiek mokesčių mokėtojas, investuojantis į užsienio bendrovės kapitalo dalis, abu savo kapitalą investuoja į bendrovės siekdami pelno (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 33 punktą).
- 33 Kita vertus, pripažinus, kad mokesčių mokėtojai, investavę į įmones, kurios vykdo ekonominę veiklą Portugalijoje, atsiduria kitokioje padėtyje nei mokesčių mokėtojai, investavę į įmones, vykdančias ekonominę veiklą už Portugalijos ribų, nors SESV 63 straipsnio 1 dalyje būtent draudžiami tarpvalstybinio kapitalo judėjimo apribojimai, ši nuostata netektų prasmės (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Taigi skirtingas požiūris, atsirandantis dėl tokių teisės aktų, nėra pagrįstas objektyviu situacijų skirtumu.
- 35 Šiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar šis judėjimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją laisvo kapitalo judėjimo ribojimas gali būti leidžiamas, jeigu yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (2022 m. kovo 17 d. Sprendimo *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 75 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 36 Šiuo atveju, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių praktika siekiama remti nacionalines įmones ir skatinti ekonominę veiklą Portugalijoje.
- 37 Pagal suformuotą jurisprudenciją vien ekonominio pobūdžio tikslas negali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti SESV garantuojamos pagrindinės laisvės apribojimą (2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 48 punktas ir 2021 m. vasario 25 d. Sprendimo *Novo Banco*, C-712/19, EU:C:2021:137, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 38 Bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad toks tikslas yra priimtinas, nebuvo pateikta jokių nuorodų, leidžiančių manyti, kad jis nebūtų pasiektas, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose numatyta mokesčių lengvata taip pat būtų taikoma kapitalo prieaugiui, gautam perleidus labai mažų ir mažų įmonių, vykdančių ekonominę veiklą už Portugalijos ribų, kapitalo dalis (pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 40 punktą).

- 39 Nors neginčydama minėto vien ekonominio pobūdžio tikslo Portugalijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose tvirtina, kad nagrinėjamas skirtingas požiūris yra tiesiogiai susijęs su mokesčių sistemos darnos apsauga, reikia priminti, jog tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamų teisės aktų tikslą (2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Sutartinių investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 92 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 40 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad Portugalijos vyriausybė nepateikia jokių teisinių argumentų savo teiginiui pagrįsti. Todėl ši vyriausybė neįrodė, kad mokesčio lengvata, suteikta mokesčių mokėtojams, turintiems įmonių, vykdančių ekonominę veiklą Portugalijoje, kapitalo dalių, buvo kompensuojama konkrečiu mokesčiu, pateisinančiu šios lengvatos netaikymą mokesčių mokėtojams, turintiems įmonių, vykdančių ekonominę veiklą už Portugalijos ribų, kapitalo dalių.
- 41 Taigi atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos, kurias įgyvendina mokesčių administratorius, nepateisinamos privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 42 Taigi, SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės mokesčių praktika fizinių asmenų pajamų mokesčio srityje, pagal kurią mokesčio lengvata, kurią sudaro kapitalo prieaugio, gauto perleidus bendrovės kapitalo dalis, apmokestinimo sumažinimas perpus, taikoma tik šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui, o kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui netaikoma.

Dėl penktojo–vienuoliktojo klausimų

- 43 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinamas bendrasis Sąjungos teisės principas, susijęs su piktnaudžiavimo draudimu, nes ieškovas pagrindinėje byloje tariamai siekė piktnaudžiaudamas remtis Sąjungos teise, įskaitant SESV 49 ir 63 straipsniuose numatytais pagrindinėmis laisvėmis, kad galėtų pasinaudoti IRS kodekso 43 straipsnio 3 dalyje numatyta tvarka.
- 44 Primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, vykstant Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų bendradarbiavimui siekiant pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui, reikia, kad tas teismas tiksliai laikytųsi prašymo priimti prejudicinį sprendimą turiniui keliamų reikalavimų, aiškiai išdėstytų Teisingumo Teismo procedūros reglamento 94 straipsnyje, kuris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi būti žinomas. Šie reikalavimai taip pat yra pakartoti Teisingumo Teismo rekomendacijose nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo (OL C 380, 2019, p. 1) (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Conorzio Italian Management ir Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Taigi, kaip nurodyta Procedūros reglamento 94 straipsnio c punkte, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti nurodytos priežastys, paskatinusios jį teikiančią teismą kelti klausimą dėl tam tikrų Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimo ar galiojimo, ir jo nustatytas šių nuostatų ir pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų ryšys (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Conorzio Italian Management ir Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, 69 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 46 Šiuo atveju, kalbant apie penktąjį–vienuoliktąjį klausimus, reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia tik teisės aktų ir faktinių aplinkybių, visų pirma lengvatos, kurią ieškovas pagrindinėje byloje siekė gauti perleisdamas pagrindinėje byloje nagrinėjamas kapitalo dalis, užuot išmokėjęs dividendus, santrauką. Kadangi CLB ir *Prince Vert* yra pagal Prancūzijos teisę įsteigtos bendrovės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė visos tokio dividendų išmokėjimo apmokestinimo naštos, be kita ko, atsižvelgiant į IRS kodekso dėl užsienio kilmės dividendų nuostatas ir Prancūzijos Respublikos ir Portugalijos Respublikos sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, kurias ieškovas pagrindinėje byloje nurodė savo rašytinėse pastabose, tačiau kurių nėra prašyme priimti prejudicinį sprendimą.
- 47 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepaaiškino, kaip ieškovas pagrindinėje byloje piktnaudžiavo SESV 49 ir 63 straipsniuose numatytais laisvėmis. Be to, jis nepaaiškino ryšio, kurį teigia nustatęs tarp tariamos mokesčio lengvatos, kylančios tik iš nacionalinės, o ne iš Sąjungos teisės, ir prašomo bendrojo Sąjungos teisės principo, draudžiančio piktnaudžiavimą, išaiškinimo.
- 48 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinas tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus, todėl jie neatitinka Procedūros reglamento 94 straipsnyje nustatytų priimtinumų sąlygų.
- 49 Taigi reikia konstatuoti, kad penktasis–vienuoliktasis klausimai yra nepriimtini, tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išsaugo galimybę pateikti naują prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kai galės pateikti Teisingumo Teismui visą informaciją, kuria remdamasis jis galėtų priimti sprendimą (pagal analogiją žr. 2020 m. spalio 1 d. Nutarties *Inter Consulting*, C-89/20, EU:C:2020:771, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstybės narės mokesčių praktika fizinių asmenų pajamų mokesčio srityje, pagal kurią mokesčio lengvata, kurią sudaro kapitalo priaugio, gauto perleidus bendrovės kapitalo dalis, apmokestinimo sumažinimas perpus, taikoma tik šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui, o kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalių perleidimui netaikoma.

Parašai.