



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 18. martā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Kapitāla pieauguma no nekustamā īpašuma aplikšana ar nodokli – Kapitāla brīva aprīte – Nodokļa bāze – Diskriminācija – Iespēja uzlikt nodokli saskaņā ar tādiem pašiem noteikumiem kā rezidentiem – Atbilstība Savienības tiesību aktiem

Lietā C-388/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu 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. Jēskinens [*N. Jääskinen*] (referents),

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

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

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

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- MK vārdā – *A. Gaspar Schwalbach, advogado,*
- 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.

\* Tiesvedības valoda – portugāļu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18. un 63.–65. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp MK un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) (turpmāk tekstā – “AT”) par pēdējās minētās izdoto paziņojumu par nodokli attiecībā uz MK ienākumiem par 2017. gadu.

### Atbilstošās tiesību normas

- 3 *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss), redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiskajiem apstākļiem (turpmāk tekstā – “CIRS”), 43. panta “Kapitāla pieaugums” 1. un 2. punktā bija noteikts:

“1 – Ienākumu, ko atzīst par kapitāla pieaugumu, vērtību veido saskaņā ar turpmākajiem pantiem noteikta kapitāla pieauguma un zaudējumu starpība vienā un tajā pašā gadā.

2 – Iepriekšējā punktā minēto starpību attiecībā uz rezidentu veiktajiem atsavinājumiem, kas paredzēti 10. panta 1. punkta a), c) un d) apakšpunktā, neatkarīgi no tā, vai tā ir pozitīva vai negatīva, ņem vērā vienīgi 50 % apmērā no tās vērtības.”

- 4 Šī kodeksa 68. panta 1. punktā ir noteikta progresīva nodokļu līmeņu skala. 2017. gadā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, kas pārsniedz 80 640 EUR, tika piemērota maksimālā nodokļa likme 48 % apmērā.
- 5 Saskaņā ar minētā kodeksa 68.a pantu papildu solidaritātes nodeva 2,5 % apmērā tika piemērota ar nodokli apliekamajiem ienākumiem no 80 000 EUR līdz 250 000 EUR, un tiem, kas pārsniedza šo summu, minētā nodeva bija 5 %.
- 6 CIRS 72. pantā “Īpašās likmes” tostarp bija paredzēti šādi noteikumi:

“1 – Ar autonomo likmi 28 % tiek aplikts:

- a) kapitāla pieaugums, kas minēts 10. panta 1. punkta a) un d) apakšpunktā un ko guvušas personas, kuras nedzīvo Portugāles teritorijā, ciktāl to nerada pastāvīgs uzņēmums, kas atrodas šajā teritorijā;

[..]

9 – Citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas [(EEZ)] dalībvalsts rezidenti, ja pēdējā minētajā gadījumā notiek informācijas apmaiņa nodokļu jautājumos, attiecībā uz 1. punkta a) un b) apakšpunktā un 2. punktā minētajiem ienākumiem var izvēlēties uzlikt šiem ienākumiem nodokli ar likmi, kas saskaņā ar 68. panta 1. punktā paredzēto tabulu būtu piemērojama, ja attiecīgos ienākumus gūtu Portugāles rezidenti.

10 – Lai noteiktu iepriekšējā punktā minēto nodokļa likmi, ņem vērā visus ienākumus, tostarp tos, kas iegūti ārpus minētās teritorijas, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus piemēro rezidentiem.

[..]”

### Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 7 MK ir nodokļu maksātājs Francijā.

- 8 2002. gada 17. janvārī MK iegādājās Portugālē esošu nekustamo īpašumu par cenu 79 807,66 EUR.
- 9 2017. gada 17. jūlijā MK pārdeva 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 viņš deklarēja minētā nekustamā īpašuma atsavināšanu, kā arī tā 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 vispārējo 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 iesniedzējtiesā *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – CAAD), Portugāle), 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 nopriesto 2007. gada 11. oktobra spriedumā *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 saņemt 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 lietā, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nospriedusi, ka izvēle starp diskriminējošu nodokļu režīmu un citu nodokļu režīmu, kurš nebūtu diskriminējošs, nevar izslēgt pirmā no šiem diviem nodokļu režīmiem diskriminējošās sekas (spriedums, 2010. gada 18. marts, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148, 50. un 51. punkts).
- 17 Tādējādi iesniedzējtiesa jautā, vai grozījumi, kas Portugāles nodokļu tiesībās 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 šī 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)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu 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 tāds 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 (Portugālē) 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 saistībā 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 jautā, vai LESD 18. un 63.–65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds 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 darījuma veidam 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 tiesībās 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 tādu ieguldījumu nekustamajā īpašumā kā pamatlietā, ir kapitāla aprīte (spriedums, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 No tā izriet, ka dalībvalsts teritorijā esoša nekustamā īpašuma nodošana, ko par atlīdzību veic fiziskas personas nerezidentes, ietilpst LESD 63. panta piemērošanas jomā.
- 24 Turklāt, tā kā iesniedzējtiesas lēmumā nav minēts neviens elements, kas varētu norādīt uz to, ka šāds darījums ietilpst LESD 64. panta piemērošanas jomā, šajā gadījumā jautājums nav jāizskata, ņemot vērā šī panta noteikumus.

### **Par kapitāla brīvu apriti**

- 25 Jāatgādina, ka LESD 63. pants aizliedz jebkādas ierobežojumus kapitāla aprītei starp dalībvalstīm, izņemot tos, kas norādīti LESD 65. pantā.
- 26 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka CIRS 43. panta 2. punktā un 72. panta 1. punktā attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts, par atlīdzību atsavinot Portugālē esošu nekustamo īpašumu, ir paredzēti atšķirīgi nodokļu uzlikšanas noteikumi atkarībā no tā, vai ienākuma nodokļa maksātāji dzīvo vai nedzīvo šīs dalībvalsts teritorijā.

- 27 It īpaši atbilstoši *CIRS* 43. panta 2. punktam rezidentu gūtais kapitāla pieaugums, atsavinot Portugālē esošu nekustamo īpašumu, tiek ņemts vērā tikai 50 % apmērā no to summas. Savukārt nerezidentiem *CIRS* 72. panta 1. punktā bija paredzēta šī paša kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli pilnā apmērā ar autonomu 28 % likmi.
- 28 No minētā izriet, ka, piemērojot šīs tiesību normas, šī veida kapitāla pieauguma nodokļa bāze nav vienāda rezidentiem un nerezidentiem. Tādēļ, pārdodot vienu un to pašu nekustamo īpašumu Portugālē kapitāla pieauguma gadījumā, nerezidentiem ir jāmaksā lielāks nodoklis, nekā tiek prasīts no rezidentiem, un tādēļ nerezidenti atrodas mazāk labvēlīgā situācijā nekā rezidenti (šajā nozīmē 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 piemērota nodokļa bāzei, kuru veido viss gūtais kapitāla pieaugums, tas, ka tiek ņemta vērā tikai puse no rezidenta gūtā kapitāla pieauguma, ļauj tam sistemātiski gūt labumu no nodokļu sloga, kas ir mazāks šajā ziņā neatkarīgi no visiem tā ienākumiem piemērotās nodokļa likmes, jo saskaņā ar Portugāles valdības formulētajiem apsvērumiem rezidentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli saskaņā ar progresīvu nodokļa likmi, kur lielākā likme ir 48 %, un tas tā ir, lai gan ar nodokli aplikamajiem ienākumiem no 80 000 EUR līdz 250 000 EUR var tikt piemērota papildus solidaritātes nodeva 2,5 % apmērā un ienākumiem, kas pārsniedz šo summu, – 5 %.
- 30 Tiesai jau 2007. gada 11. oktobra spriedumā *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600, 40. punkts) ir bijusi iespēja nospriest, ka *CIRS* 43. panta 2. punktā nodokļa bāzes noteikšana 50 % apmērā kapitāla pieaugumam, ko guvuši tikai nodokļu maksātāji, kas ir Portugāles rezidenti, bet ne tam, ko guvuši nodokļa maksātāji nerezidenti, ir kapitāla aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu.
- 31 Šo konstatējumu neatspēko 2015. gada 19. novembra sprieduma *Hirvonen* (C-632/13, EU:C:2015:765) 44. punkts, kurā Tiesa nosprieda, ka atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem nerezidentiem un nodokļu maksātājiem rezidentiem, kas izpaužas tādējādi, ka pirmo minēto bruto ienākumi tiek aplikti ar galīgu nodokli ar vienotu likmi, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, bet otro minēto neto ienākumiem tiek uzlikts nodoklis saskaņā ar progresīvu likmi kopā ar bāzes samazinājumu, atbilst Savienības tiesībām, ciktāl tomēr šāds konstatējums ir atkarīgs no nosacījuma, ka vienotā likme nav lielāka par likmi, kas tiek noteikta, ieinteresēto personu neto ienākumiem, kuri pārsniedz bāzes samazinājumu, faktiski piemērojot progresīvo likmi. Šajā gadījumā, kā izriet no šī sprieduma 29. punkta, aplūkotais atšķirīgais aplikšanas ar nodokli režīms nozīmē, ka nerezidentiem sistemātiski tiek uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā rezidentiem gadījumā, ja tiek gūts kapitāla pieaugums no nekustamo īpašumu pārdošanas.
- 32 Šādos apstākļos nodokļa bāzes noteikšana 50 % apmērā attiecībā uz kapitāla pieaugumu, ko guvuši visi Portugālē dzīvojošie nodokļu maksātāji un nav guvuši nodokļu maksātāji nerezidenti, kuri ir izvēlējušies *CIRS* 72. panta 1. punktā paredzēto nodokļu režīmu, ir kapitāla aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.
- 33 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai šādu ierobežojumu var uzskatīt par objektīvi pamatotu, ņemot vērā LESD 65. panta 1. un 3. punktu.

***Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojumu LESD 65. panta 1. un 3. punkta izpratnē***

- 34 No LESD 65. panta 1. punkta, skatīta kopā ar šī paša panta 3. punktu, izriet, ka dalībvalstis savā tiesiskajā regulējumā var noteikt atšķirību starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ja šī atšķirība nav uzskatāma par patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

- 35 Tātad ir jāizšķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai tādu valsts nodokļu tiesisko regulējumu kā *CIRS* 43. panta 2. punkts un 72. panta 1. punkts varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar kādu no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *Hollmann*, C-443/06, EU:C:2007:600, 44. un 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 36 Šajā gadījumā Portugāles tiesiskajā regulējumā paredzētā atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām. Turklāt šī atšķirīgā attieksme nav pamatota ar sevišķi svarīgu iemeslu saistībā ar sabiedrības interesēm.
- 37 Pirmkārt, attiecībā uz situāciju salīdzināmību ir jāatgādina, ka 2007. gada 11. oktobra sprieduma *Hollmann* (C-443/06, EU:C:2007:600) 50. punktā Tiesa jau ir nospriedusi, pirmkārt, ka nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kas gūts no nekustamā īpašuma atsavināšanas, saskaņā ar *CIRS* 43. panta 2. punktu un 72. panta 1. punktu attiecas tikai uz vienu nodokļu maksātāju ienākumu kategoriju neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav rezidenti, otrkārt, ka šī nodokļa uzlikšana attiecas uz abām nodokļu maksātāju kategorijām un, treškārt, ka dalībvalsts, kurā ir ar nodokli apliekamo ienākumu gūšanas vieta, joprojām ir Portugāles Republika.
- 38 No iepriekš minētā un it īpaši no šī sprieduma 29. punkta izriet, ka nav nekādas objektīvas situācijas atšķirības starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, kas varētu pamatot nevienlīdzīgu attieksmi nodokļu jomā to starpā saskaņā ar *CIRS* 43. panta 2. punktu un 72. panta 1. punktu attiecībā uz Portugālē esošu nekustamo īpašumu atsavināšanas rezultātā gūtā kapitāla pieauguma pozitīvā atlikuma aplikšanu ar nodokli. Līdz ar to situācija, kādā atrodas tāds nodokļu maksātājs nerezidents kā MK, ir salīdzināma ar nodokļu maksātāja rezidenta situāciju.
- 39 Šo secinājumu neatspēko *CIRS* 43. panta 2. punkta *ratio legis*, kas paredz 50 % samazinājumu, kurš piemērojams rezidentu gūtajam kapitāla pieaugumam, un kas, Portugāles valdības ieskatā, ir novērst pārmērīgu šo ienākumu, kuri tiek uzskatīti par neparastiem un neparedzētiem, aplikšanu ar nodokli, jo nekas neļauj izslēgt, ka šis apsvērumš nekad nevarētu attiekties uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem.
- 40 Otrkārt, attiecībā uz pamatojuma, kas balstīts uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, esamību ir jānorāda, ka Portugāles valdība nav atsaukusies uz šādu iemeslu esamību. Tomēr tā norāda, ka, aplikot ar nodokli Portugālē gūto 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 tādējiem pašiem noteikumiem kā rezidentiem**

- 42 Vispirms jānorāda, ka iespēja personām, kuras dzīvo Savienībā vai EEZ, saskaņā ar *CIRS* 72. panta 9. un 10. punktu izvēlēties tādu nodokļu režīmu, kas ir analogs nodokļu režīmam, kāds tiek piemērots Portugāles rezidentiem, un tādējādi saņemt šī kodeksa 43. panta 2. punktā paredzēto 50 % atlaidi, tādām nodokļu maksātājam nerezidentam kā MK ļauj izvēlēties starp diskriminējošu nodokļu režīmu, 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 pirmā no šiem diviem nodokļu režīmiem diskriminējošās sekas.
- 44 Pieņemot, ka šādai izvēlei varētu būt šādas sekas, nozīmētu atzīt nodokļu režīmu, kas pats par sevi rada LESD 63. panta pārkāpumu tā diskriminējošā rakstura dēļ (šajā nozīmē 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 brīvu apriti, tomēr neatbilst Savienības tiesībām, pat ja tās piemērošana būtu fakultatīva (šajā nozīmē 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 šī sprieduma 32. punktā konstatēto ierobežojumu par atbilstošu Līgumam.
- 47 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants, skatīts kopā ar LESD 65. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru, 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 darījuma veidam ar kapitāla pieaugumu, kuru ir guvis pirmās dalībvalsts rezidents, piemērojama nodokļu režīms ir padarīts atkarīgs no minētā nodokļu maksātāja izvēles.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**LESD 63. pants, skatīts kopā ar LESD 65. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru, 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 darījuma veidam ar kapitāla pieaugumu, kuru ir guvis pirmās dalībvalsts rezidents, piemērojama nodokļu režīms ir padarīts atkarīgs no minētā nodokļu maksātāja izvēles.**

[Paraksti]