Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GERARD HOGAN
19 päivänä marraskuuta 2020[1]

Asia C-388/19

MK
vastaan
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 63 ja SEUT 65 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Arviointiperusteet – Syrjintäkiellon periaate – Verolainsäädäntö – Kiinteistön luovutusvoitosta kannettava vero – Maassa asuvat ja ulkomailla asuvat – Tilanteiden rinnastettavuus – Ulkomailla asuvien ankarampi verorasitus – Yhdenvertaisen kohtelun käsite – Ulkomailla asuvien mahdollisuus valita maassa asuviin sovellettava järjestelmä

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyyntö, joka koskee SEUT 18, SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa, on esitetty veroasiassa, jossa asianosaisina ovat valittaja MK ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali). Se koskee verohallinnon tekemää verotuspäätöstä, joka koskee MK:n vuoden 2017 tuloja. Tässä ennakkoratkaisupyynnössä esitetään jälleen kerran kysymys siitä, mitä voidaan pitää syrjivänä verotuksena maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä.

2. MK asuu Ranskassa. MK väittää nyt lähinnä, että hänen on maksettava Portugalissa sijaitsevan omaisuuden luovutuksesta saamasta luovutusvoitosta suurempaa veroa, koska hän ei asu kyseisessä maassa. Nyt käsiteltävässä asiassa nousee siis esiin kysymys siitä, onko syrjinnän – ja laajemmin pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen – toteamiseksi tarpeen arvioida kokonaisvaltaisesti kaikkia erityisen verotusjärjestelmän soveltamisesta aiheutuvia seurauksia. Toisin sanoen kysymys on siitä, onko tässä tarkoituksessa verrattava kaikkia toisessa jäsenvaltiossa asuvien käytettävissä olevia verotusvaihtoehtoja verotusjäsenvaltiossa asuvien käytettävissä oleviin verotusvaihtoehtoihin, vai vaihtoehtoisesti, onko vertailu tehtävä kunkin vaihtoehdon osalta erikseen tarkasteltuna?

[1] Alkuperäinen kieli: englanti.

3. Ennen näiden kysymysten tarkastelua lienee tarpeen esittää ensin asiaa koskevat kansalliset ja unionin oikeussäännöt.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, jäljempänä CIRS) 10 §:n 1 momentin a kohdassa määritellään luovutusvoiton käsite seuraavasti:

”1. Luovutusvoittoina on pidettävä sellaisia voittoja, joita ei ole pidettävä yritys-, ammatti-, pääoma- tai kiinteistötuloina ja jotka perustuvat

a) kiinteistöön liittyvien esineoikeuksien vastikkeelliseen luovutukseen ja yksityisomaisuuteen kuuluvien esineiden osoittamiseen niiden omistajan itsenäisesti harjoittamaan yritys- tai ammattitoimintaan.”

5. CIRS:n 15 §:n 1 ja 2 momentissa, jonka otsikko on ”Soveltamisala”, säädetään seuraavaa:

”1. Portugalissa asuvilta henkilöiltä kannetaan tuloveroa kaikista tuloista, mukaan lukien Portugalin ulkopuolelta saadut tulot.

2. Ulkomailla asuvilta kannetaan tuloveroa ainoastaan Portugalista saaduista tuloista.”

6. CIRS:n 18 §:n 1 momentin h kohdan mukaan Portugalista saatuina tuloina pidetään:

”h) Portugalissa sijaitsevista kiinteistöistä saatuja tuloja, mukaan lukien niiden luovutuksen yhteydessä syntynyt luovutusvoitto.”

7. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan CIRS:n 43 §:n, jonka otsikko oli ”Luovutusvoitot” ja joka perustui 28.12.2016 annettuun lakiin 42/2016 (OE/2013), 1 ja 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”1. Luovutusvoitoiksi luokiteltavien tulojen määrä vastaa samana vuonna toteutuneiden, seuraavissa pykälissä määritettyjen luovutusvoittojen ja -tappioiden erotusta.

2. Edellä 10 §:n 1 momentin a, c ja d kohdassa tarkoitettujen, Portugalissa asuvien henkilöiden suorittamien luovutusten osalta edellisessä momentissa mainitusta erotuksesta, olipa se positiivinen tai negatiivinen, otetaan huomioon ainoastaan 50 prosenttia.”

8. CIRS:n 68 §:n 1 momentissa vahvistetaan progressiivinen veroasteikko. Vuonna 2017 verokannat olivat seuraavat:[2]

Verotettava tulo (euroa)	Verokanta (prosenttia)	
	Yleinen (A)	Keskimääräinen (B)
Enintään 7 091	14,50	14,500
Yli 7 091 ja enintään 20 261	28,50	23.600
Yli 20 261 ja enintään 40 522	37,00	30.300
Yli 40 522ja enintään 80 640	45,00	37,613
yli 80 640	48,00	–

9. CIRS:n 68a §:n mukaan 2,5 prosentin solidaarisuuslisäveroa kannettiin 80 000–250 000 euron verotettavista tuloista; tämän määrän ylittävien tulojen osalta solidaarisuusvero oli 5 prosenttia.

10. CIRS:n 72 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädettiin seuraavaa:

”1. Erillisen 28 prosentin verokannan mukaisesti verotetaan:

a) edellä 10 §:n 1 momentin a ja d kohdassa tarkoitetut Portugalin ulkopuolella asuvien henkilöiden saamat luovutusvoitot, jos ne eivät liity Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan

– –

9. Toisessa Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa – sillä edellytyksellä, että verotustietoja vaihdetaan Euroopan talousalueen kyseisen jäsenvaltion kanssa – asuvat verovelvolliset voivat valita, että edellä 1 momentin a ja b kohdassa sekä 2 momentissa mainittuja tuloja verotetaan sen verokannan mukaisesti, jota 68 §:n 1 momenttiin sisältyvän taulukon mukaisesti sovellettaisiin, jos niitä saisivat Portugalissa asuvat verovelvolliset.

10. Edellisessä momentissa mainitun verokannan määrittämisessä otetaan huomioon kaikki tulot, mukaan lukien ulkomailta saadut tulot, samoilla edellytyksillä kuin ne, joita sovelletaan Portugalissa asuviin verovelvollisiin.

– –”

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11. MK jätti 31.5.2018 Portugalin veroviranomaisille verovuotta 2017 koskevan veroilmoituksen tuloverolomakkeella 3. Tässä ilmoituksessa MK ilmoitti kiinteistötulon lisäksi Portugalissa sijaitsevan rakennuksen edelleenmyynnin yhteydessä saadun luovutusvoiton. Valittaja täytti veroilmoituslomakkeen osion 8B kentän 4 (ulkomailla asuva), kentän 6 (toisessa unionin

[2] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että käsitteellä ”keskimääräinen verokanta” (taulukon sarake B) viitataan verotettavan tulon määrään, joka vastaa kunkin veroluokan ylärajaa. Tämän rajan ylittäviä verotettavia tuloja verotetaan seuraavan veroluokan ”yleisen verokannan” (taulukon sarake A) mukaan.

jäsenvaltiossa asuva) ja kentän 7 (ulkomailla asuvia verovelvollisia koskevan verojärjestelmän valinta) mutta ei valinnut kentän 9 (verotus tuloverolain 68 §:n mukaisten yleisten verokantojen perusteella) eikä kentän 10 (maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavien sääntöjen valinta) vaihtoehtoja.

12. Verohallinto määräsi 5.7.2018 tekemällään verotuspäätöksellä verovelvollisen maksettavaksi 24 654,22 euron suuruisen tuloveron, joka laskettiin soveltamalla kiinteistön luovutusvoiton koko määrään kiinteää 28 prosentin verokantaa. Verohallinto ei siis soveltanut maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavaa 50 prosentin vähennystä veron perusteesta.

13. MK riitautti tämän päätöksen laillisuuden ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa 30.11.2018 ja väitti, että päätös perustui säännöksiin, joilla syrjitään unionin muiden jäsenvaltioiden kansalaisia, joilla ei ole Portugalissa verotuksellisesti asuvan henkilön asemaa. MK väitti näin ollen, että kyseinen lainsäädäntö merkitsi SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tältä osin, että 11.10.2007 annetussa tuomiossa Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) todettiin, että Portugalin verolainsäädäntö, sellaisena kuin sitä sovellettiin verovuonna 2003, muodosti SEUT 63 artiklassa kielletyn pääomanliikkeiden rajoituksen. Kansallinen tuomioistuin pohtii näin ollen sitä, poistettiinko todellakin unionin tuomioistuimen kyseisessä asiassa yksilöimä pääomanliikkeiden rajoitus kyseiseen lainsäädäntöön myöhemmin tehdyillä muutoksilla.

15. Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT 18, SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65] artiklaa, kun niitä tarkastellaan yhdessä, tulkittava siten, että ne ovat esteenä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle – –, jota on muutettu – –, jotta toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa (Ranska) asuva verovelvollinen voi valita, ettei häneen kyseisessä jäsenvaltiossa (Portugalissa) sijaitsevien kiinteistöjen luovutusvoitosta kanneta suurempaa veroa kuin vero, joka kannettaisiin luovutusvoitosta, jos luovutusvoiton saajan asuinpaikka ja kiinteistöjen sijaintipaikka ovat samassa valtiossa?”

IV Asian tarkastelu

16. Siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksessä viitataan useisiin EUT-sopimuksen määräyksiin, on ensin tarpeen määrittää, mitkä näistä määräyksistä ovat itse asiassa merkityksellisiä asian kannalta.

A Asian kannalta merkityksellisten EUT-sopimuksen määräysten määrittäminen

17. Kansallinen tuomioistuin viittaa kysymyksessään SEUT 18, SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65 artiklaan. SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

18. SEUT 64 artiklan 1 kohdan mukaan se, mitä 63 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina.

19. SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdassa määrätään nimenomaisesti, että se, mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Nämä säännökset eivät kuitenkaan saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

20. Tässä yhteydessä on syytä huomauttaa, että vaikka SEUT:ssa ei määritellä ”pääomanliikkeiden” käsitettä, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta annetulla neuvoston direktiivillä 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5) sekä sen liitteenä olevilla nimikkeistöllä ja selityksillä on tältä osin ohjeellista arvoa.[3] Selityksen mukaan rajatylittäviin pääomanliikkeisiin kuuluvat muun muassa ”yksityishenkilöiden suorittamat rakennusten ja maan ostot sekä rakennusten rakentaminen voittotarkoituksessa tai henkilökohtaiseen käyttöön”. Kaikkien kansallisten toimenpiteiden, jotka koskevat sitä, että ulkomailla asuvat luonnolliset henkilöt hankkivat jäsenvaltiossa sijaitsevan rakennuksen, on näin ollen katsottava kuuluvan SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65 artiklan soveltamisalaan, vaikka niitä ei olisi hankittu investointitarkoituksessa.[4]

21. Sisämarkkinoihin liittyvien liikkumisvapauksien soveltamiselle on asetettu kaksi edellytystä, joiden molempien on täytyttävä. Ensinnäkään pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaikki osatekijät eivät saa rajoittua yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.[5] Toiseksi kansallisen toimenpiteen, jonka yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa on riitautettu, käsittämä ala ei saa sellainen, että se olisi jo yhdenmukaistettu täysimääräisesti.[6] Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että nämä kaksi edellytystä täyttyvät ja että SEUT 63–SEUT 65 artiklaa voidaan näin ollen soveltaa.

22. Koska näillä määräyksillä pannaan täytäntöön syrjintäkiellon periaate pääomien vapaan liikkuvuuden alalla, kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä tarkoittamaa tilannetta ei ole myöskään tarpeen tutkia SEUT 18 artiklan kannalta. Kyseistä artiklaa, jossa määrätään yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä, voidaan nimittäin soveltaa itsenäisesti ainoastaan unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä.[7]

23. Näin ollen kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön kohteena olevia kansallisia verotuksellisia toimenpiteitä on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen kannalta.

3 Ks. vastaavasti tuomio 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, 39 kohta).

4 Ks. vastaavasti tuomio 16.3.1999, Trummer ja Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, 24 kohta).

5 Ks. vastaavasti tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, 47 kohta).

6 Ks. vastaavasti tuomio 16.10.2014, komissio v. Saksa (C-100/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2293, 62 kohta) ja tuomio 22.3.2018, Jacob ja Lassus (C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, 72 kohta).

7 Ks. vastaavasti tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 55 kohta).

B Suoritettavan valvonnan laajuus

24. Aluksi on todettava, että esitetty kysymys ei koske ainoastaan valittajan tilannetta vaan yleisemmin kansallisen säännöksen, sellaisena kuin kansallinen tuomioistuin sen esittää, yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa. Koska olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta,[8] mielestäni on tarkasteltava kyseessä olevaa verojärjestelmää eikä hakijan erityistilannetta. Koska esitetty kysymys ei myöskään koske kolmannessa valtiossa asuvien henkilöiden tilannetta – vaikka pääomien vapaan liikkuvuuden periaate kieltää myös jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliset rajoitukset – tätä kysymystä ei mielestäni ole tarpeen tutkia.

25. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin käsittelee kolmannessa valtiossa asuvien henkilöiden tilannetta, unionin tuomioistuimen 6.9.2018 antamassa määräyksessä Patrício Teixeira (C-184/18, ei julkaistu, EU:C:2018:694) (johon tietyt nyt käsiteltävän asian asianosaiset ovat viitanneet) esittämää ratkaisua, joka koskee kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä kuvailemaa tilannetta, ei välttämättä voida pitää merkityksellisenä nyt käsiteltävässä asiassa.

26. Kyseisessä asiassa, joka koski verovuonna 2007 voimassa ollutta Portugalin lainsäädäntöä, unionin tuomioistuin tosin totesi lähinnä seuraavaa:

– kyseistä asiaa ei tarvinnut antaa tiedoksi, koska ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ollut perusteltua epäilystä ja se voitiin näin ollen työjärjestyksen 99 artiklan mukaisesti ratkaista perustellulla määräyksellä

– SEUT 64 artiklan 1 kohdan soveltaminen voitiin sulkea pois, koska kyseinen säännös sisältyi olennaisilta osiltaan jo 31.12.1993 voimassa olleen lain alkuperäiseen versioon[9]

– koska CIRS:n 43 §:n 2 momentin sanamuodosta ei ilmennyt, että tässä säännöksessä tehtiin ero ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä heidän asuinpaikkansa perusteella, on katsottava, että erilainen kohtelu koski objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia tilanteita.[10]

27. Unionin tuomioistuin katsoi näin ollen, että ”pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan kolmannessa valtiossa asuvan henkilön kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saamia luovutusvoittoja verotetaan ankarammin kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan henkilön toteuttamista samantyyppisistä liiketoimista saatuja luovutusvoittoja, on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, johon ei sovelleta SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrättyä poikkeusta, eikä sitä voida perustella SEUT 65 artiklan 1 kohdassa määrätyillä syillä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava”.[11]

28. On kuitenkin muistutettava, että koska unionin tuomioistuimella ei ole SEUT 267 artiklan mukaan toimivaltaa soveltaa unionin oikeussääntöä tiettyyn yksittäistapaukseen ja siis luonnehtia kansallisen oikeuden säännöstä tämän oikeussäännön kannalta,[12] unionin tuomioistuimelle esitettyihin kysymyksiin annettavat vastaukset perustuvat väistämättä ennakkoratkaisua

8 Ks. vastaavasti tuomio 29.7.2019, Vethanayagam ym. (C-680/17, EU:C:2019:627, 36 kohta).

9 32 kohta.

10 37 kohta.

11 [Alaviite koskee vain englannin kieltä.]

12 Ks. esim. tuomio 26.5.2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, 15 kohta).

pyytäneen tuomioistuimen kuvailemaan olettamaan ja näin ollen siihen, miten viimeksi mainittu on esittänyt sovellettavan kansallisen lainsäädännön, eivätkä siis välttämättä kyseisessä jäsenvaltiossa vallitsevaan oikeudelliseen tilanteeseen, koska unionin tuomioistuimella voi olla vain välillisiä ja osittaisia tietoja tästä tilanteesta. [13]

29. Kansallinen tuomioistuin oli edellä mainitussa asiassa Patrício Teixeira esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä maininnut ainoastaan CIRS:n 43 §:n 2 momentin tuolloin voimassa olevana, asian kannalta merkityksellisenä säännöksenä, jossa veron peruste rajoitettiin 50 prosenttiin Portugalissa asuvien verovelvollisten saamista kiinteistöjen luovutusvoitoista. Unionin tuomioistuin päätteli siis ainoastaan tämän erityisen säännöksen perusteella, että lainsäädäntö, jota kansallinen tuomioistuin kuvasi sovellettavaksi Portugalin lainsäädännöksi, oli unionin oikeuden vastainen.

30. Nyt käsiteltävän asian asiakirjoissa on kuitenkin viitteitä siitä, että CIRS:n 43 §:n 2 momentti ei ehkä ole ainoa asian kannalta merkityksellinen oikeussääntö, joka on otettava huomioon ratkaistaessa sitä, kohdistuiko ja kohdistuuko edelleen kolmannessa valtiossa asuvan henkilön kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta saamaan luovutusvoittoon ankarampi verorasitus kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan henkilön samankaltaisesta liiketoimesta saamaan luovutusvoittoon. Näyttää nimittäin siltä, että CIRS:n 43 §:n 2 momentti kuuluu sellaisten säännösten kokonaisuuteen, jotka yhdessä muodostavat Portugalissa asuviin verovelvollisiin sovellettavan pääomatuloverojärjestelmän. Näiden muiden säännösten nojalla tällaisen henkilön saamia luovutusvoittoja verotetaan progressiivisesti tiettyjen tuloluokkien perusteella. Portugalin verolainsäädännössä nimittäin säädetään, että verovuoden aikana saadut tulot ja toteutuneet luovutusvoitot lasketaan yhteen. CIRS:n 72 §:n 1 momentissa säädetään sitä vastoin, että kolmannessa valtiossa asuvan henkilön saamasta luovutusvoitosta kannetaan vero kiinteän verokannan mukaisesti.

31. Näiden säännösten perusteella voidaan siis päätellä, että kysymys siitä, luodaanko Portugalin lainsäädännöllä jonkinlaista SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65 artiklan vastaista syrjivää verotusta, ei riipu niinkään siitä, että CIRS:n 43 §:n 2 momentissa säädetään, että Portugalissa asuvilla on 50 prosentin vähennysoikeus veron perusteesta, vaan pikemminkin siitä, millainen tosiasiallinen verokanta tästä voi seurata. Kysymys on pohjimmiltaan siitä, verotettiinko ulkomailla asuvien saamia kiinteistöjen luovutusvoittoja sellaisen kiinteän verokannan mukaisesti, joka oli korkeampi kuin Portugalissa asuvien saamiin luovutusvoittoihin sovellettava tosiasiallinen marginaaliverokanta.

32. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin asiassa Patrício Teixeira olisi esittänyt ulkomailla asuviin sovellettavan järjestelmän kokonaisuudessaan, mielestäni on todennäköistä, ettei unionin tuomioistuin olisi katsonut, että sitä seikkaa, ettei CIRS:n 43 §:n 2 momentissa tehty 31.12.1993 eroa Portugalissa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä, ei olisi voitu pitää riittävänä perusteena päätelmälle, jonka mukaan tuolloin käsitellyssä asiassa kyseessä olevien kahden verovelvollisryhmän tilanteet eivät kyseisenä ajankohtana olleet objektiivisesti erilaisia. Unionin tuomioistuimen olisi mielestäni tällöin pitänyt pikemminkin tutkia, johtuuko tämä ero tosiasiallisesti tämän säännöksen ja muiden sellaisten säännösten yhteisvaikutuksesta, jotka muodostavat ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovellettavan verojärjestelmän.

[13] Ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, 41 kohta).

33. Näin ollen on niin, että vaikka unionin tuomioistuimen tuomiossa Patrício Teixeira esittämä ratkaisu on luonnollisesti oikea, kun otetaan huomioon kansallisen tuomioistuimen kyseisessä ennakkoratkaisupyynnössä esittämä olettama (eli se, että Portugalissa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanne eroaa *ainoastaan* siltä osin, että ensin mainitut saavat 50 prosentin vähennyksen veron perusteesta), on vielä selvitettävä, vastaako tämä olettama tosiasiallisesti sitä oikeudellista tilannetta, joka Portugalissa vallitsi verovuonna 2007 (ja sitä seuraavina vuosina). On myös kysyttävä, eikö olisi ollut aiheellista ottaa huomioon muita säännöksiä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa mainittuja säännöksiä.[14] Näitä seikkoja on tarpeen tutkia tarkemmin sen määrittämiseksi, voidaanko SEUT 64 artiklan 1 kohdan mahdollinen soveltaminen sulkea pois.

34. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka unionin säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olevan lainsäädännön sisällön määrittäminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, unionin tuomioistuimen on annettava ne perusteet, joilla tulkitaan unionin oikeuden käsitettä, joka on ohjeena unionin poikkeusjärjestelmän soveltamisessa vahvistettuna ajankohtana voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön.[15]

C Pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvan rajoituksen olemassaolo

1. Sovellettavat periaatteet

35. Aluksi on muistutettava, että välitön verotus kuuluu pääasiallisesti jäsenvaltioiden toimivaltaan. Niiden tehtävänä on määrittää verotusvaltansa laajuus ja verojärjestelmänsä perusperiaatteet. Kansallisten verolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa jäsenvaltioilla on vapaus valita sopivaksi katsomansa verotusjärjestelmä ja erityisesti säätää progressiivisesta verotusjärjestelmästä tai kiinteämääräisestä verosta.[16] Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat asettaa sellaisia ilmoitusvelvoitteita ja hallinnollisia velvoitteita, joita ne pitävät tarpeellisina tehokkaan veronkannon varmistamiseksi.[17]

36. Sisämarkkinoihin liittyviä perusvapauksia ei siis voida ymmärtää siten, että jäsenvaltion on yhdenmukaistettava verosääntönsä muiden jäsenvaltioiden verosääntöihin varmistaakseen, että näiden kansallisten verosääntöjen soveltamisesta johtuvat eroavuudet poistetaan.[18] Kaksi jäsenvaltiota voi näin ollen jopa verottaa samaa liiketoimea eri liittymäperusteen perusteella.[19] Kaikki tämä merkitsee, että liikkumisvapauksilla – vaikka ne ovatkin tärkeitä – ei pyritä

[14] Totean tältä osin, että SEUT 64 artiklan soveltaminen edellyttää, että toimenpide on kuulunut – ei kaikkien yksityiskohtien osalta vaan ainoastaan olennaisilta osin – asianomaisen jäsenvaltion oikeusjärjestykseen keskeytyksettä 31.12.1993 lähtien. Ks. tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 38 kohta).

[15] Ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 191 kohta).

[16] Ks. tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 kohta). Unionin oikeudessa ei edellytetä, että jäsenvaltiot neuvottelevat keskenään estääkseen saman voiton kaksinkertaisen verotuksen tai käänteisesti sen, että voittoa ei veroteta lainkaan. Ks. tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta).

[17] Ks. tuomio 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, 37 kohta). Hallinnollisen rasituksen osalta jäsenvaltioiden on tietenkin kohdeltava maassa asuvia ja ulkomailla asuvia samalla tavalla, mutta ainoastaan siltä osin kuin heihin sovelletaan samaa järjestelmää, koska muutoin erot hallinnollisessa rasituksessa ovat ainoastaan seurausta järjestelmien välisistä eroista, eikä sitä näin ollen pidä tarkastella erikseen. Ks. tuomio 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, 25 kohta).

[18] Tuomio 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, 32 kohta).

[19] Kaksinkertaista verotusta koskevia kysymyksiä käsitellään lähtökohtaisesti kahden- tai monenvälisissä sopimuksissa.

ratkaisemaan eri kansallisten verotusjärjestelmien yhteentoimivuuteen liittyviä ongelmia.[20] Niiden tarkoituksena on ainoastaan varmistaa, että jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaansa syrjimättömällä tavalla. Unionin tuomioistuimen tehtävänä ei varsinkaan ole todeta, minkälaisen jäsenvaltioiden verojärjestelmän pitäisi olla.

37. Jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä verotusvaltaansa tavalla, joka on vapaan liikkuvuuden periaatteen mukaista. Tämä merkitsee sitä, että jäsenvaltioiden on pidättäydyttävä toteuttamasta syrjiviä toimenpiteitä niiden henkilöiden vahingoksi, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.[21]

38. Muilla kuin verotuksen alalla vapaan liikkuvuuden rajoituksena on pidettävä sellaisia kansallisia toimenpiteitä, joilla kielletään unionin kansalaisia käyttämästä EUT-sopimuksessa taattua liikkumisvapautta, haitataan sitä tai tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa, vaikka kyseisiä toimenpiteitä sovellettaisiinkin ensi näkemältä erotuksetta kaikkiin.[22]

39. Verotuksen alalla rajoituksen käsitettä sovelletaan kuitenkin suppeammin. Jo pelkästään toiminnan tai liiketoimen verottaminen tekee väistämättä tämän liiketoimen harjoittamisesta vähemmän houkuttelevaa. Jotta ei heikennettäisi jäsenvaltioiden mahdollisuutta kantaa veroja,[23] unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisen kansallisen toimenpiteen on *myös* aiheutettava välitöntä tai välillistä syrjintää, jotta kyseistä toimenpidettä voitaisiin tässä mielessä pitää ”rajoituksena”. Peruste, jota on sovellettava rajoituksen olemassaolon toteamiseksi verotuksen alalla, on siis sama kuin muilla aloilla sovellettava peruste.[24]

40. Syrjimättömyysperusteen välttämättömyys – ja näin ollen välttämättömyys tutkia näiden kahden tilanteen rinnastettavuus, jotta toimenpide voidaan luokitella tällaiseksi ”rajoitukseksi” – on katsottava vahvistetun lopullisesti 17.7.2014 annetussa tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). Kyseisessä asiassa julkisasiamies Kokott ehdotti luopumista syrjimättömyysperusteesta ja kehotti sen sijaan soveltamaan verotusasioissa samoja perusteita kuin muilla aloilla.[25] Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan noudattanut hänen ratkaisuehdotustaan tältä osin.[26] Lisäksi, kun kyse on pääomien vapaasta liikkuvuudesta, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, tällaisen rinnastettavuuden arvioinnin tarve perustuu SEUT 65 artiklan sanamuotoon.

[20] On totta, että unionin tuomioistuin on katsonut 9.2.2017 annetussa tuomiossa X (283/15, EU:C:2017:102, 47 kohta), että ”jäsenvaltioilla – unionin oikeudessa toteutettujen yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimenpiteiden puuttuessa – oleva vapaus jakaa keskenään verotusvaltojen käyttö muun muassa veroetujen kasaantumisen välttämiseksi, on sovitettava yhteen sen tarpeen kanssa, jonka mukaan kyseessä olevien jäsenvaltioiden verovelvollisille on taattava, että kokonaisuutena arvioituna heidän koko henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan asianmukaisesti huomioon, riippumatta siitä, millä tavoin kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden”. Samassa kohdassa unionin tuomioistuin kuitenkin korosti, että tätä sovelletaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei ole seurausta kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista. Seuraavassa kohdassa täsmennetään myös, että verovelvollisen on voitava vedota henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa ”kaikissa niissä jäsenvaltioissa, jotka myöntävät tämän kaltaisen veroedun”. Näin ollen, jos jäsenvaltiot eivät ole velvollisia antamaan sääntöjä, joilla pyritään estämään veroetujen tai verohaittojen päällekkäisyys, kun tällaisia sääntöjä annetaan, niitä on sovellettava sekä maassa asuviin että ulkomailla asuviin.

[21] Ks. esim. tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 kohta).

[22] Ks. esim. tuomio 14.11.2018, Memoria ja Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, 48 kohta).

[23] Ks. esim. tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, 53 kohta) ja tuomio 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, 47 kohta).

[24] Ks. esim. tuomio 12.4.1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, 15 kohta) ja tuomio 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, 29 kohta).

[25] Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, 22 kohta).

[26] Tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 ja 24 kohta). Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Ks. viimeaikaisempina esimerkkeinä suuren jaoston tuomioista, joissa tämä lähestymistapa hyväksytään, tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 41 kohta), tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 54 kohta) tai tuomio 3.3.2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, 44 kohta)

41. Otan lähtökohdaksi edellä mainitun tuomion Nordea Bank, ja mielestäni on kysyttävä, onko kyse syrjinnästä, joka merkitsee SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

42. Ennen asian lähempää tarkastelua totean, että syrjivää verotusta koskevaan kysymykseen ja näin ollen vapaan liikkuvuuden rajoituksiin verotuksen alalla koskevaan kysymykseen liittyy lähinnä kaksi ongelmaa. Ensimmäinen koskee tapaa, jolla syrjinnän käsite on ymmärrettävä tässä yhteydessä.

43. Ensimmäisen lähestymistavan mukaan syrjintää ovat kaikki sellaiset toimenpiteet, joilla välittömän syrjinnän tapauksessa pyritään – tai jotka välillisen syrjinnän tapauksessa johtavat – siihen, että samankaltaisia tilanteita kohdellaan eri tavalla tai päinvastoin että erilaisia tilanteita kohdellaan samalla tavalla. [27]

44. Toisen lähestymistavan mukaan kyse on välittömästä syrjinnästä silloin, kun laissa kielletään tietyn kriteerin käyttäminen ja henkilöä kohdellaan epäsuotuisammin tällaisen kriteerin sanamuodon perusteella. Sitä vastoin kyse on välillisestä syrjinnästä silloin, kun säännöstä tai kriteeriä, joka vaikuttaa neutraalilta, sovelletaan kuitenkin tavalla, joka asettaa tietyt henkilöt muihin verrattuna epäedulliseen asemaan tietyn kielletyn kriteerin perusteella. [28]

45. Toinen lähestymistapa, jota voidaan kuitenkin pitää ensimmäisen lähestymistavan soveltamisena, on perinteisesti vallinnut liikkumisvapauksia koskevassa oikeuskäytännössä. Unionin tuomioistuimen mukaan välitöntä syrjintää on se, että toimenpiteessä tehdään ero kansalaisuuden perusteella, [29] ja välillisestä syrjinnästä on kyse, kun toimenpide, vaikka se perustuukin johonkin muuhun kriteeriin, kuten asuinpaikkaan, johtaa tosiasiallisesti samaan lopputulokseen. [30] On kuitenkin todettava, että noin kymmenen viimeisen vuoden aikana unionin tuomioistuin on useimmiten tukeutunut syrjinnän käsitteen ensimmäiseen määritelmään ja luopunut kaikista viittauksista kansalaisuuteen. [31]

[27] Ks. esim. tuomio 13.3.2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, 45 kohta).

[28] Ks. esim. tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, 17 kohta) ja tuomio 13.3.2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, 18 kohta).

[29] Ks. esim. tuomio 14.12.2006, Denkavit Internationaal ja Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, 19 kohta). Joissakin tuomioissa on esitetty, että asuinpaikkaan perustuva verotoimenpide merkitsee välitöntä syrjintää. Ks. esim. tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, 17 kohta). Useimmissa tuomioissa katsotaan kuitenkin, että kyse on välillisestä syrjinnästä. Ks. esim. tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 29 kohta). Tämä lähestymistapa on mielestäni hyväksyttävä siltä osin kuin unionin tuomioistuin tutkii järjestelmällisesti, kun kyse on asuinpaikkaan perustuvasta erilaisesta kohtelusta, voidaanko nämä erot perustella pakottavilla syillä, kun taas välitön syrjintä voidaan perustella ainoastaan EUT-sopimuksessa nimenomaisesti määrätyillä syillä. Ks. julkisasiamies Tizzanon ratkaisuehdotus SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, 55 kohta). Lisäksi käsitteet ”verotuksellinen asuinpaikka”, ”sääntömääräinen kotipaikka” ja ”hallinnollinen päätoimipaikka”, joita voidaan käyttää yhtiön kansallisuuden toteamiseen silloin, kun valtio soveltaa sääntömääräisen kotipaikan teoriaa, ovat erilaiset. Yhtiöllä voidaan katsoa olevan verotuksellinen asuinpaikka jossakin valtiossa, vaikka sillä ei ole yhtiöoikeudessa tarkoitettua kyseisen valtion kansallisuutta. Ks. tuomio 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, 15 kohta).

[30] Ks. esim. tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 26 kohta), tuomio 20.1.2011, komissio v. Kreikka (C-155/09, EU:C:2011:22, 46 kohta); tuomio 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, 28 kohta) ja tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 62 kohta).

[31] Ks. Lenaerts K. ja Bernardeau L., ”L’encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, vol. 1, Bruylant, 2007, s. 19–109, s. 36 ja sitä seuraavat sivut. Kansalaisuuskriteeri voi tosin vaikuttaa rajoittavalta, mutta käytännössä sen ainoa vaikutus on se, että asuinpaikkaan perustuva syrjintä rinnastetaan välilliseen syrjintään. Sitä vastoin ensimmäinen lähestymistapa, siltä osin kuin siinä luovutaan tietystä kriteeristä, saattaa näyttää aiheuttavan vaaran siitä, että tuomioistuimen harjoittamaa valvontaa ohjaavat sosiaaliset näkökohdat ja että näin ollen sillä olisi mahdollisuus paitsi valvoa syrjinnän olemassaoloa myös yleisemmin sitä tapaa, miten jäsenvaltiot käyttävät toimivaltaansa, huolimatta siitä, että toimivallan päällekkäisyyttä ei pitäisi pitää esteenä vaan seurauksena siitä, että kaksi valtiota käyttää samanaikaisesti toimivaltaansa.

46. Koska liikkumisvapauksilla pyritään sisämarkkinoiden toteuttamiseen epäämättä jäsenvaltioilta niiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta, kielletyn kriteerin olemassaoloon perustuvaa toista lähestymistapaa pitäisi mielestäni kuitenkin edelleen käyttää sen määrittämiseksi, onko toimenpide rajoitus syrjivänä verotoimenpiteenä. [32]

47. Ensimmäinen lähestymistapa merkitsee itse asiassa lain johdonmukaisuuden tarkastelua, koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rinnastettavuutta on arvioitava siten, että otetaan huomioon kyseisellä verolla tavoiteltu päämäärä. [33] Tämä lähestymistapa vaikuttaa näin ollen merkitykselliseltä silloin, kun – kuten arvonlisäveroasioissa – [34] kyseisen toimenpiteen neutraalisuus eli tässä tapauksessa sen johdonmukaisuus sen tavoitteisiin nähden kyseenalaistetaan. [35] Liikkumisvapauksien osalta lainsäädännön johdonmukaisuutta sen tavoitteisiin nähden ei tarvitse tarkastella syrjinnän olemassaolon toteamiseksi, [36] vaan tarkastelun kohteena on pikemminkin se, onko kansallinen lainsäätäjä näin pyrkinyt suojelemaan kansalaisiaan.

48. Tästä pääsenkin toiseen asiaan eli siihen vertailukohtaan, jota on käytettävä arvioitaessa rajoituksen olemassaoloa. Onko kyseessä olevaa verosäännöstä tarkasteltava erikseen vai (kuten mielestäni pitäisi) onko verojärjestelmää tarkasteltava kokonaisuutena?

49. Vaikka onkin totta, että oikeuskäytännössä esiintyy epävarmuutta siinä mielessä, että tietyistä tuomioista saattaa saada sen vaikutelman, että ilmaisu ”toimenpide” on ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan jokaista osatekijää, joka todennäköisesti vaikuttaa maksettavan veron laskemiseen, oikeuskäytännön tarkempi tarkastelu osoittaa kuitenkin, että sillä tarkoitetaan kyseistä verojärjestelmää kokonaisuutena. [37] Tämä vaikuttaa lisäksi vastaavan valtiontukia koskevassa asiassa omaksuttua lähestymistapaa. Tällä alalla [38] verotoimenpiteen valikoivuutta koskevan kriteerin arvioinnin osalta unionin tuomioistuin tutki ensin rinnastettavuutta väitetyllä

[32] Lisäksi toisen lähestymistavan mukaan syrjintää voi olla myös saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa. Ks. tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, 41 kohta).

[33] Ks. esim. tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 64 kohta) ja tuomio 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, 65 kohta). Unionin tuomioistuin viittaa toisinaan myös kyseessä olevien kansallisten säännösten tarkoitukseen ja sisältöön. Ks. tuomio 18.12.2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, 22 kohta).

[34] Ks. esim. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 51 kohta).

[35] Jos ensimmäistä lähestymistapaa sovellettaisiin kielletyn kriteerin osalta, se voisi johtaa jopa paradoksaaliseen lopputulokseen. Koska tässä lähestymistavassa rinnastettavuutta on arvioitava kyseessä olevalla toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta, on niin, että jos toimenpiteen tavoitteena on nimenomaan kohdella kahta henkilöryhmää eri tavalla kielletyn kriteerin perusteella, syrjintää voida todeta, sillä tämän tavoitteen kannalta näitä kahta henkilöryhmää ei voida rinnastaa toisiinsa.

[36] Kansallisen lainsäädännön johdonmukaisuuden puute ei välttämättä tarkoita liikkumisvapauden rajoituksen olemassaoloa. Toimenpide voi olla epäjohdonmukainen sen tavoitteisiin nähden ilman, että sillä on epäsuotuisa vaikutus muiden maiden kansalaisiin tai ulkomailla asuviin. Vaikka lainsäädännön johdonmukaisuudella sen tavoitteisiin nähden ei pitäisi olla ratkaisevaa merkitystä siinä vaiheessa, kun rajoituksen olemassaoloa arvioidaan, sillä on kuitenkin merkitystä tutkittaessa kyseisen toimenpiteen oikeutusta. Jotta rajoitus olisi unionin oikeuden mukainen, sen on oltava oikeutettu, minkä lisäksi sen on oltava oikeassa suhteessa tähän oikeuttamisperusteeseen, mikä edellyttää, että lainsäädännöllä pyritään tällaiseen tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla. Ks. esim. tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 kohta).

[37] Ks. esim. tuomio 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 27 kohta). Muissa tuomioissa todetaan, että kyseessä olevien tilanteiden rinnastettavuutta on tutkittava kyseessä olevien kansallisten säännösten valossa. Ks. tuomio 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, 37 kohta).

[38] Peruste, jota on sovellettava, kun määritetään, onko tuki valikoiva, tai kun todetaan rajoituksen olemassaolo, on melko lähellä syrjimättömyysperustetta. Valikoivuuden edellytyksenä on, että ”tietyn lainsäädännön osalta [tarkistetaan], suositaanko valtion toimenpiteellä [EUT-]sopimuksen [107] artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ’jotakin yritystä tai tuotannonalaa’ verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa”. Tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 41 kohta). Mielestäni nämä kaksi asiaa kuitenkin eroavat toisistaan siten, että kun kyse on valtiontuesta, rinnastettavuutta on arvioitava taloudelliselta eikä oikeudelliselta kannalta. Näin ollen kyseisellä toimenpiteellä tavoitellun päämäärän tai viitekehyksen perusteella toimijat, joiden on katsottava olevan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, ovat kaikki toimijoita, jotka toimivat niillä markkinoilla, joilla kyseisellä toimenpiteellä voi olla vaikutuksia.

valtiontuella tavoiteltujen päämäärien valossa[39] ja päätti lopulta suuren jaoston antamaa periaatteellista tuomiota noudattaen, että rinnastettavuutta on tutkittava ottaen huomioon kyseisen verojärjestelmän luonne ja yleinen rakenne.[40] Siitä lähtien verotoimenpiteen luokitteleminen ”valikoivaksi” edellyttää, että aluksi määritetään asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä ja että tämän jälkeen osoitetaan, että tutkitulla verotuksellisella toimenpiteellä poiketaan kyseisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisellä yleisellä verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.[41]

50. Mielestäni saman tai vastaavan olisi pädettävä vapaaseen liikkuvuuteen muun muassa siltä osin kuin kyse on rinnastettavuusperusteen soveltamisesta. Kuten julkisasiamies Wahl on todennut, viitekehyksen perusteella tehtävällä rinnastettavuustestillä varmistetaan, että ”verotoimenpiteen valikoivuutta arvioidaan sellaisen kehyksen perusteella, johon sisältyvät kaikkia asian kannalta merkitykselliset säännökset, eikä sellaisten säännösten perusteella, jotka on irrotettu keinotekoisesti laajemmasta lainsäädäntökehyksestä”. Tälle on myös annettava etusija, kun kyse on vapaasta liikkuvuudesta.[42] Molemmissa asioissa vasta viitekehyksen vahvistamisen jälkeen on mahdollista yksilöidä mahdolliset syrjivät säännöt, joiden perusteella rajatylittävät tilanteet asetetaan epäedullisempaan asemaan, vaikka niitä olisi pitänyt kohdella samalla tavalla kyseisellä viitekehyksellä tavoiteltujen päämäärien valossa.

51. Jos kansallisia säännöksiä tarkastellaan erikseen – suorittamatta kunkin säännöksen vaikutusten kokonaisvaltaista vertailua – vaarana on, että EU:n kansalaiset pyrkivät hyödyntämään sekä heille myönnettyjä etuja että maassa asuville myönnettyjä etuja ilman, että samalla otetaan asianmukaisesti huomioon samoille maassa asuville verovelvollisille aiheutuvat mahdolliset rasitukset.[43] Vaikka unionin oikeudessa voidaan edellyttää yhdenvertaista kohtelua, tämä ei tarkoita, että ulkomailla asuvat voivat valita toisen jäsenvaltion verojärjestelmästä sellaiset ominaisuudet, joiden perusteella he saavat etuoikeutetun aseman kyseisessä valtiossa asuviin nähden. Nyt käsiteltävässä asiassa vaikuttaa esimerkiksi siltä, että valittaja pyrkii yhdistämään 50 prosentin vähennysoikeuden ja keskimääräisen verokannan soveltamisen, ja tällainen vaatimus (jos se hyväksytään) olisi edullisempi kuin maassa asuviin sovellettava kohtelu.

2. Soveltaminen

52. Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan Portugalin verolainsäädäntö, sellaisena kuin kansallinen tuomioistuin on sen kuvaillut asiassa Hollmann – joka koski kiinteistöjen luovutusvoittojen verotusta Portugalissa verovuonna 2007 – on unionin oikeuden vastainen.

[39] Ks. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 80–87 kohta).

[40] Tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 76 kohta) ja tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 37 kohta).

[41] Tuomio 7.11.2019, UNESA ym. (yhdistetyt asiat C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, 61 kohta).

[42] Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 109 kohta) ja tuomio 28.6.2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103 kohta).

[43] Lähestymistavan on kuitenkin oltava erilainen silloin, kun pääasiassa kyseessä oleva tilanne on seurausta liiketoimen määrittelystä ja kun veroviranomaiset ovat tätä varten tutkineet useita säännöksiä sulkeakseen järjestelmällisesti pois muiden verojärjestelmien soveltamisen, kuten asiassa C-480/19, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (asia, jossa myös esitän ratkaisuehdotukseni tänään). Koska tässä tilanteessa kussakin säännöksessä määritetään kyseisten järjestelmien soveltamisala eikä maksettavan veron määrää, kutakin säännöstä on pidettävä itsenäisenä toimenpiteenä ja kutakin on näin ollen tarkasteltava erikseen.

53. Vaikka mainitun tuomion tietyt kohdat näyttävät viittaavan siihen, että kyseessä oleva rajoitus johtui siitä, että 50 prosentin vähennys otettiin huomioon ainoastaan maassa asuville syntyneen luovutusvoiton veron määräytymisperusteessa, tämä ei ehkä anna koko kuvaa tilanteesta. Kyseisen tuomion 37, 38, 51 ja 54 kohdan tarkastelu osoittaa, että osoittaakseen, että kyseessä oli edellä kuvatulla tavalla vapaan liikkuvuuden rajoitus, unionin tuomioistuin ei pelkästään todennut, että veron määräytymisperuste ei ollut sama maassa asuvilla kuin ulkomailla asuvilla. Kyse oli pikemminkin siitä, että maassa asuvien luovutusvoittoihin kohdistui ankarampi verorasitus kyseessä olevan liiketoimen seurauksena. Mainitun tuomion mukaan ”jäsenvaltiossa – – sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta syntyvään luovutusvoittoon kohdistuu silloin, kun luovuttaja asuu jossain muussa jäsenvaltiossa, ankarampi *verorasitus* kuin silloin, kun luovutusvoitto on syntynyt kyseisen kiinteistön sijaintivaltiossa asuvalle henkilölle”. [44]

54. Vaikka tämä saattaakin vaikuttaa itsestään selvältä, todellinen syrjintä on sen veron lopullinen määrä, jonka ulkomailla asuvan on maksettava kiinteistön luovutusvoitosta, jos se on suurempi kuin veron määrä, joka olisi kannettu maassa asuvilta samasta liiketoimesta. Näin ollen merkitystä ei ollut niinkään sillä, että 50 prosentin vähennystä veron määräytymisperusteesta ei sovellettu, vaan sovelletulla tosiasiallisella kokonaisverokannalla, joka muodostui huomioon otetun veron perusteen prosentuaalisen osan ja sovellettavan verokannan yhteisvaikutuksesta.

55. Vaikka veron perusteesta ei tehtäisi 50 prosentin vähennystä, kansallisen tuomioistuimen asiassa Hollmann kuvaaman lainsäädännön olisi joka tapauksessa katsottu merkitsevän erilaista kohtelua, koska sen mukaan ulkomailla asuvan pienituloisen verovelvollisen saamiin luovutusvoittoihin sovellettiin 28 prosentin kiinteää verokantaa, vaikka maassa asuvan verovelvollisen, jolla on samanlaiset pienet tulot, saamia luovutusvoittoja voitiin verottaa sellaisen veroasteikon mukaan, jonka alin verokanta oli alle 28 prosenttia.

56. Koska Portugali käyttää yhtäältä progressiivista verokantaa kaikkiin tuloihin (toteutuneet luovutusvoitot mukaan lukien) (ja tämä on yleisesti maassa asuviin sovellettava järjestelmä) ja toisaalta kiinteää verokantaa luovutusvoittoihin (tätä sovelletaan yleisesti ulkomailla asuvien, joilla ei ole muita Portugalissa verotettavia tuloja, saamiin kertaluonteisiin luovutusvoittoihin), on lähes väistämätöntä, että tiettyjä ulkomailla asuvia verovelvollisia kohdellaan tietyissä samankaltaisissa tilanteissa epäedullisemmin kuin maassa asuvia verovelvollisia. [45] Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikenlaista perusteetonta vähäistäkin pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista on pidettävä syrjivänä. Lähtökohtaisesti on siis riittävää, että verolailla syrjitään välittömästi tai välillisesti vaikka vain yhtä verovelvollista rajat ylittävässä tilanteessa, jotta kyseistä lainsäädäntöä voidaan pitää unionin oikeuden vastaisena. [46]

[44] 61 kohta. Kursivointi tässä. Kyseisen tuomion 40 kohdassa tosin todettiin seuraavaa: ”se, että syntyneiden luovutusvoittojen osalta säädetään 50 prosentin suuruisesta veron määräytymisperusteesta, jota sovelletaan ainoastaan Portugalissa asuviin verovelvollisiin muttei ulkomailla asuviin verovelvollisiin, muodostaa EY 56 artiklassa kielletyn pääomanliikkeiden rajoituksen”. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan lopettanut tähän vaan totesi tämän jälkeen, että rajoitus muodostui siitä, että ulkomailla asuvia verovelvollisia verotettiin näin ollen ankarammin. Ks. esim. 51 kohta. Tästä voidaan ehkä päätellä, että 40 kohta oli vain väliaikainen päätelmä. Ulkomailla asuvaa verovelvollista todennäköisesti kohdellaan huonommin maksettavan veron lopullisella määrällä eikä sen laskentamenetelmällä. Ks. vastaavasti tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 68 kohta).

[45] Ks. tuomio 12.6.2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, 47 kohta).

[46] Ks. vastaavasti tuomio 1.4.2008, Gouvernement de la Communauté française ja Gouvernement wallon (C-212/06, EU:C:2008:178, 52 kohta). Näin ollen se, että katsotaan, että kyseessä voi olla syrjintä, koska sovelletut eri laskentamenetelmät johtavat samankaltaiseen kokonaistulokseen, ei mielestäni ole tämän oikeuskäytännön linjan eikä unionin kansalaisten yksilöllisen, liikkumisvapauksiin perustuvan oikeuden keskeisen sisällön mukaista.

57. Tässä tilanteessa, toisin kuin valittaja esittää, tuomiota Hollman ei voida tulkita [47] siten, että jotta unionin yksilöimä rajoitus voitaisiin poistaa, Portugalin hallituksen olisi pitänyt sallia se, että ulkomailla asuville – myös silloin kun heiltä kannetaan 28 prosentin verokannan mukainen vero – myönnetään 50 prosentin vähennysoikeus heidän veron määräytymisperusteestaan. [48] Kuten olen jo todennut, unionin oikeudessa edellytetään ainoastaan, että jäsenvaltiot kohtelevat muissa jäsenvaltioissa asuvia samalla tavalla – eikä paremmin – kuin sen omia kansalaisia. [49] Näin ollen Portugalin hallituksen on ainoastaan varmistettava, että tosiasiallinen kokonaisverokanta on sama, kun kyse oli samantyyppisestä transaktiosta, jonka toteuttavat toisiinsa rinnastettavissa olevat verovelvolliset.

58. Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että Portugalin verolainsäädäntöä on muutettu kahdella tavalla tuomion Hollmann jälkeen.

59. Portugalin hallitus on ensinnäkin päättänyt tarjota unionin kansalaisille mahdollisuuden valita, verotetaanko häntä Portugalissa asuvana vai ulkomailla asuvana henkilönä. Portugalin hallitus on todennut huomautuksissaan, että se mieluummin jättää tällaisen valinnan unionin kansalaisille sen sijaan, että se määräisi heihin sovellettavan verojärjestelmän. Näin tehtiin, jotta asianomaisten henkilöiden ei tarvitsisi ilmoittaa Portugalin veroviranomaisille heidän kokonaistulojensa määrää ja jotta heille ei aiheutuisi vaatimusten noudattamisesta lisäkustannuksia.

60. Toiseksi Portugalissa asuvia koskevassa järjestelmässä ja muualla Euroopan unionissa asuvia koskevassa järjestelmässä sovellettavia verokantoja muutettiin. Lisäksi otettiin käyttöön solidaarisuuslisävero, jota sovelletaan vain Portugalissa asuviin henkilöihin.

61. Tästä seuraa näin ollen, että verovuonna 2017 ainoastaan 50 prosenttia Portugalissa asuvien henkilöiden saamasta luovutusvoitosta otettiin huomioon veron perustetta määritettäessä. Tähän määrään sovellettiin Portugalissa asuvien tuloveroasteikkoa. Ylimmän tuloluokan tuloista eli yli 80 640 euron suuruisista tuloista kannettiin 48 prosentin verokannan mukainen vero, johon lisättiin tiettyjen verovelvollisten osalta lisävero – solidaarisuusvero – jonka verokanta oli 5 prosenttia siitä tulojen määrästä, joka ylitti 250 000 euroa. Kiinteistön luovutusvoittojen marginaaliverokanta oli näin ollen 26,5 prosenttia. Ulkomailla asuvia koskevassa järjestelmässä toteutuneisiin luovutusvoittoihin ei sitä vastoin sovellettu 50 prosentin vähennystä. Näitä luovutusvoittoja verotettiin sen sijaan kiinteän 28 prosentin verokannan mukaan.

62. Koska sovellettava marginaaliverokanta oli korkeampi ulkomailla asuvilla unionin kansalaisilla kuin Portugalissa asuvilla, voi vaikuttaa siltä, että kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä mahdollistettiin erilainen kohtelu siten, että ulkomailla asuvien verovelvollisten luovutusvoittoihin kohdistui ankarampi tosiasiallinen kokonaisverorasitus. Muissa olosuhteissa päätelmä, jonka mukaan kyse oli ulkomailla asuvien syrjivästä verokohtelusta, olisi vaikuttanut väistämättömältä, kuten tuomiossa Hollmann.

[47] Portugalin hallitus väittää tältä osin muun muassa, että jos valittaja olisi halunnut valita maassa asuviin sovellettavan järjestelmän ja saada siten kyseisen vähennysoikeuden, hän olisi voinut oikaista ilmoitustaan vapaaehtoista maksua koskevan pyynnön yhteydessä CIRS:n 140 §:n nojalla, luettuna yhdessä ATA:n 29.10.2012 päivättyyn kiertokirjeeseen nro 20162 sisältyvien ohjeiden kanssa.

[48] Voi vaikuttaa siltä, että unionin tuomioistuimen 6.9.2018 antamassa määräyksessä Patrício Teixeira (C-184/18, ei julkaistu, EU:C:2018:694) esitetty ratkaisu tukee tällaista väitettä. Kyseisessä määräyksessä unionin tuomioistuin todetessaan rajoituksen olemassaolon tukeutui yksinomaan siihen, että kyseessä olevissa säännöksissä säädettiin 50 prosentin suuruisesta vähennyksestä, eikä se tutkinut sovellettavaa lainsäädäntöä kokonaisuudessaan. Kuten edellä on esitetty, tässä ratkaisussa on kuitenkin suhteutettava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle toimittamat tiedot asiayhteyteen, jossa viitattiin ainoastaan siihen, että luovutusvoiton määrästä vähennetään 50 prosenttia ja että tätä sovelletaan ainoastaan maassa asuviin verovelvollisiin.

[49] Ks. tältä osin tuomio 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, 20 kohta).

63. On kuitenkin todettava, että voimassa olevan Portugalin lainsäädännön mukaan toisessa jäsenvaltiossa asuva henkilö voi valita, että häneen sovelletaan Portugalissa asuviin sovellettavaa järjestelmää. Tämän mahdollisuuden antamisella suljetaan mielestäni pois kaikki syrjivä verokohtelu sillä edellytyksellä, että kyseisille ulkomailla asuville verovelvollisille on ilmoitettu hyvissä ajoin ja tosiasiallisesti tästä mahdollisuudesta. Liikkumisvapauksia koskevissa säännöissä nimittäin edellytetään ainoastaan, että toisessa jäsenvaltiossa asuville unionin kansalaisille annetaan mahdollisuus valita, että heihin sovelletaan samoja verosääntöjä kuin maassa asuviin. [50]

64. Näin ollen mikäli toisessa jäsenvaltiossa asuvalla unionin kansalaisella on aito ja tosiasiallinen mahdollisuus valita sama järjestelmä, jota sovelletaan maassa asuviin, mikä edellyttää, että heille on hyvissä ajoin ja tosiasiallisesti ilmoitettu tästä vaihtoehdosta, syrjintää ei voida katsoa tapahtuneen. [51] Jos näin on tehty, kysymys siitä, onko kyseinen verovelvollinen käyttänyt tätä valintaoikeutta, ei mielestäni ole merkityksellinen, koska jäsenvaltiot voivat sallia sen, että verovelvolliset voivat valita useiden järjestelmien välillä. [52]

65. Kuten edellä on todettu, jäsenvaltioilla on kansallisten verolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa tai yhdenmukaistamisen puuttuessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä, esimerkiksi portaittain progressiivinen verotusjärjestelmä, jossa vero lasketaan asianomaisen henkilön kaikkien tulojen perusteella. Portugali olisi näin ollen voinut yksinkertaisesti määrätä unionin tuomioistuimen antaman tuomion Hollmann nojalla, että ulkomailla asuvien verovelvollisten on ilmoitettava kaikki tulonsa, kuten Portugalissa asuvien on tehtävä, jotta se voi määrittää, minkä verokannan mukaan kiinteistön luovutuksesta syntyviä luovutusvoittoja on verotettava. Tämä olisi tosin tarkoittanut sitä, että kyseisten henkilöiden olisi pitänyt tehdä kaksi veroilmoitusta, mikä olisi yhdenmukaistamisen puuttuessa ollut valitettavaa mutta väistämätön seuraus siitä, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa. [53] Millä tahansa muulla ratkaisulla riitautettaisiin kunkin jäsenvaltion verotuksellinen itsemääräämisoikeus.

66. Syy, jonka vuoksi Portugalin hallitus ei valinnut tätä vaihtoehtoa, vaikuttaa ilmeisiltä, se nimittäin halusi keventää niitä veromuodollisuuksia, joita muuten olisi sovellettu ulkomailla asuviin verovelvollisiin. [54]

67. Mielestäni Portugalilla on näin ollen täysi oikeus menetellä tällä tavoin, *mikäli* – ja tämä on olennaisen tärkeää – se antaa ulkomailla asuvien valita, että heidän saamia luovutusvoittoja verotetaan täysin samalla tavalla kuin Portugalissa asuvien. Tämä edellyttää, että Portugalissa

[50] Komission istunnossa ilmaiseman näkemyksen mukaan valittajalla on ollut mahdollisuus valita lainvastaisen järjestelmän ja lainmukaisen järjestelmän välillä. On kuitenkin todettava, että kiinteän verokannan soveltamista koskevan valinnan väitetty lainvastaisuus perustuu sen syrjivyyteen. Järjestelmä ei siis ole lainvastainen luonteeltaan vaan verrattuna maassa asuvaan henkilöön sovellettavaan järjestelmään. Koska syrjintää ei mielestäni voi tapahtua siitä hetkestä lähtien, kun ulkomailla asuvat voivat valita, että heitä verotetaan täsmälleen samalla tavalla kuin maassa asuvia, on loogisesti katsottava, että valittajalla on mahdollisuus valita kahden hyväksyttävän vaihtoehdon välillä.

[51] Kun komissiolta kysyttiin tästä asiasta istunnossa, se myönsi, että oli vaikeaa päättää, miten Portugalin olisi pitänyt soveltaa tuomiota Hollmann. Komissio totesi kuitenkin, että jos Portugali päättää soveltaa samaa verotusjärjestelmää, joka perustuu siihen, että verokannan määrittämisessä otetaan huomioon maassa asuvien ja ulkomailla asuvien kaikki tulot, mitään syrjintää ei voida todeta.

[52] Jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta vaatia järjestelmän soveltamista; ne voivat nimittäin jättää henkilöille mahdollisuuden valita, mitä järjestelmää he haluavat soveltaa. Ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 73 kohta).

[53] Ks. esim. tuomio 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, 38 kohta). Päinvastaisella ratkaisulla nimittäin riitautettaisiin jäsenvaltioiden mahdollisuus käyttää samanaikaisesti toimivaltaansa. Tältä osin haluaisin selventää, että koska katson, ettei mitään syrjintää ole todettu, ei ole tarpeen tutkia unionin oikeudessa asetettua oikeasuhteisuuden vaatimusta. Oikeasuhteisuuden arviointia edellytetään nimittäin vasta oikeuttamisvaiheessa. Ks. esim. tuomio 18.6.2020, komissio v. Unkari (Järjestöjen avoimuus) (C-78/18, EU:C:2020:476, 76 kohta).

[54] On totta, että tällaisessa tilanteessa maassa asuvat henkilöt ovat epäedullisemmassa asemassa, koska heillä ei ole mahdollisuutta hyötyä tästä muodollisuuksien keventämisestä. Kuten edellä on todettu, unionin oikeudessa ei kuitenkaan kielletä käänteistä syrjintää. Ks. vastaavasti tuomio 16.6.1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, 11 kohta).

toteutuneita luovutusvoittoja ei veroteta marginaaliveroasteen mukaan, vaan ne jaetaan eri luokkiin, joita olisi sovellettu, jos kaikkia verotettavia tuloja olisi verotettu Portugalissa, käyttäen vertailukohtana kyseisessä jäsenvaltiossa toteutunutta luovutusvoittoa prosentteina kokonaistuloista. Ei nimittäin voida olettaa, että Portugalissa toteutuneet luovutusvoitot vastaisivat välttämättä niitä voittoja, jotka olisivat kuuluneet tässä tilanteessa viimeiseen luokkaan. Tämä merkitsee sitä, että sellaisen verovelvollisen osalta, joka saa 25 000 euron tulot muista jäsenvaltioista ja 5 000 euroa Portugalista, näitä 5 000 euroa ei olisi pitänyt verovuonna 2017 verottaa 37 prosentin verokannan mukaan vaan keskimääräisen verokannan mukaan, jota olisi sovellettu, jos kaikkia tuloja olisi verotettu Portugalissa, eli asiakirja-aineistoon sisältyvien tietojen mukaan 27,95 prosentin verokannan mukaan.

68. Esittäessäni tämän näkemyksen en ole jättänyt huomioimatta sitä, että unionin tuomioistuin totesi tuomion Test Claimants in the FII Group Litigation 162 kohdassa ja tuomion Gielen 53 kohdassa, että ”kansallinen järjestelmä, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vapaavalintaista”.[55] On kuitenkin korostettava, että unionin tuomioistuin suuressa jaostossa antamassaan tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock[56] omaksui erilaisen lähestymistavan ja tutki, onko sillä, että ulkomailla asuville annetaan mahdollisuus valita toinen järjestelmä, merkitystä syrjintäkieltoa koskevan kysymyksen osalta.

69. Tästä on vaikea päätellä muuta kuin, että tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock unionin tuomioistuin on todellakin poikennut tästä aikaisemmasta oikeuskäytännöstä siltä osin kuin siinä tutkittiin tässä tarkoituksessa erikseen jäsenvaltion verolainsäädännön kaikki yksityiskohdat. On myös todettava, että unionin tuomioistuimen edellä mainituissa tuomioissa Test Claimants in the FII Group Litigation ja Gielen omaksuma lähestymistapa saattoi selittyä sillä, millaisia vaihtoehtoja näissä kahdessa asiassa oli tarjolla.

70. Asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation kyseisillä veronmaksajilla oli mahdollisuus valita kahden järjestelmän välillä, jotka olivat *molemmat* unionin oikeuden vastaisia.[57]

71. Asiassa Gielen valinta tehtiin kahden järjestelmän välillä, joista toinen oli kaikissa olosuhteissa edullinen veronmaksajalle ja toinen oli aina epäedullinen veronmaksajalle.[58] Koska ensimmäisessä skenaariossa toisen vaihtoehdon valinnasta ei aiheutunut mitään etua, sillä, että jäsenvaltio tarjosi valinnan näiden kahden välillä, ei voinut olla muuta tavoitetta kuin tiettyjen verovelvollisten harhaanjohtaminen. Sitä vastoin, kuten unionin tuomioistuin on todennut tuomiossa Hirvonen, silloin, kun unionin kansalaiset voivat valita järjestelmän, joka on kokonaisuutena arvioiden edullisempi kuin yleinen verojärjestelmä ja joka edellyttää ulkomailla asuvilta verovelvollisilta pienempää vaivannäköä kuin maassa asuvilta verovelvollisilta vaadittu vaivannäkö, tuomiossa Gielen omaksuttua lähestymistapaa ei katsottu voitavan soveltaa.[59]

[55] Tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 162 kohta) ja tuomio 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, 53 kohta).

[56] Tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 25 kohta).

[57] Asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation toinen kyseisessä tuomiossa tarkoitettu vaihtoehto oli sen 15 kohdassa esitetty vaihtoehto, jonka unionin tuomioistuin oli jo aiemmin todennut epäedulliseksi. Ks. tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 61–65 kohta).

[58] Ks. tuomio 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, 40 kohta). Ainoa ero näiden kahden järjestelmän välillä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sen kuvannut, oli se, että ainoastaan toisessa järjestelmässä toisessa jäsenvaltiossa tehdyt työtunnit voitiin ottaa huomioon.

[59] Tuomio 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, 43 kohta).

72. Kun otetaan huomioon nämä tuomioistuimen vastakkaiset näkemykset, jos unionin tuomioistuin ei noudata suuren jaoston tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock omaksumaa lähestymistapaa, katson, että nyt käsiteltävässä asiassa pitäisi esittää kysymys siitä, voidaanko verojärjestelmää pitää syrjivänä rajat ylittävissä tilanteissa, joissa unionin kansalaiset voivat valita kahdesta vaihtoehdosta, joissa molemmissa on etuja ja haittoja mutta joista toinen vastaa täysin maassa asuviin sovellettavaa järjestelmää.

73. Mielestäni tähän kysymykseen voidaan vastata ainoastaan kieltävästi. Avoimessa markkinataloudessa on oletettava, että yksilöt toimivat rationaalisesti.[60] Jäsenvaltioiden ei näin ollen voida katsoa olevan vastuussa siitä, ettei verovelvollinen valinnut järjestelmää, jossa hänen verorasituksensa olisi minimoitu.[61] Lisäksi, se, että ulkomailla asuvien oli valittava oman tilanteensa perusteella, mikä oli heidän kannaltaan paras järjestelmä, sen sijaan, että heidät velvoitettaisiin ottamaan käyttöön tietty järjestelmä, ei voi *sellaisenaan* muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta. Rajoituksen olemassaolon toteaminen edellyttää syrjintää. Kuten olen edellä todennut, merkityksellistä on se, että ulkomailla asuvilla on halutessaan mahdollisuus valita, että heidän luovutusvoittojaan verotetaan täsmälleen saman verokannan mukaan kuin maassa asuvien luovutusvoittoja.

74. Vaikka verotuksen alalla ei voida odottaa täydellistä yhdenvertaisuutta, kuten SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa todetaan, tällaisissa tapauksissa on tutkittava syrjintäväitteen asiasisältöä. Tässä yhteydessä ei voida tarkastella erikseen tiettyä kansallisen lainsäädännön säännöstä ottamatta huomioon kaikkia kyseessä olevilla henkilöillä käytettävissä olevia mahdollisuuksia. Kuten olen selittänyt, pelkästään se seikka, että ulkomailla asuvilla on oikeus tehdä vähennys veron perusteesta, ei *sellaisenaan* riitä arvioitaessa, onko kyseessä erilainen kohtelu: tosiasiallisen verokannan määrittämiseksi on otettava huomioon myös kaikki kilpailevat säännöt.[62]

75. Käsiteltävässä asiassa on totta, että sovellettava *tosiasiallinen* verokanta (eli ottaen huomioon erot veron perusteissa) on ulkomailla asuvilla unionin kansalaisilla aina korkeampi kuin maassa asuvilla. Voidaan kuitenkin todeta, että tosiasiallisen marginaaliverokannan osalta tämä ero oli 1,5 prosenttia vuonna 2017 (solidaarisuuslisämaksun käyttöönoton vuoksi) ja 4 prosenttia vuonna 2007, joka on tuomiossa Hollmann tarkoitettu verovuosi.[63]

76. Ehkä vielä olennaisempaa on se, että on käynyt selkeästi ilmi – mikä ei ehkä ilmennyt yhtä selvästi asiassa Hollmann – että vaikka ulkomailla asuvien on tehtävä veroilmoitus, heidän ei tarvitse ilmoittaa kaikkia tulojaan Portugalin veroviranomaisille. Ulkomailla asuvilla, toisin kuin maassa asuvilla, ei siis ole velvollisuutta täydentää kaikkia ilmoituksen liitteitä eikä toimittaa niitä tukevia asiakirjoja. Koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ulkomailla asuville verojärjestelmästä aiheutuvat hallinnolliset lisärasitteet voivat muodostaa rajoituksen, myös se, että ulkomailla asuvilla henkilöillä ei ole tällaisia rasitteita, on otettava huomioon määritettäessä sitä, onko mainitut verovelvolliset asetettu verotoimenpiteellä epäedullisempaan asemaan vai ei.[64]

[60] Ks. vastaavasti tuomio 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, 38 kohta).

[61] Ks. vastaavasti tuomio 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, 64 ja 65 kohta).

[62] Tuomio 9.3.2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, 56 kohta).

[63] Ks. tuomio 11.10.2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, 7, 9 ja 38 kohta).

[64] Ks. vastaavasti tuomio 31.1.1984, komissio v. Irlanti (74/82, EU:C:1984:34, 51 kohta), tuomio 18.10.2012, *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, 32 kohta) ja tuomio 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, 62 kohta). Näin ei kuitenkaan ole, jos nämä verot ovat perusteltuja ulkomailla asuvien erityisen tilanteen perusteella ja oikeassa suhteessa siihen, mikä on tarpeen veron kantamiseksi. Ks. vastaavasti tuomio 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, 37 kohta).

77. Jos tarkastellaan esimerkiksi sellaisen henkilön tilannetta, joka on verovuonna 2017 ansainnut yli 250 000 euroa ja joka ansiotulonsa lisäksi on saanut autotallin myynnistä luovutusvoittoa 5 000 euroa, eri verotusmuodoista johtuva ero on vain noin 153 euroa.[65] Kun otetaan huomioon, että jos kyseinen henkilö valitsee vaihtoehdon, jonka mukaan häntä kohdellaan kuten Portugalissa asuvaa, hänen on ilmoitettava kaikki tulonsa, kuten Portugalissa asuvien, mukaan lukien tulot, jotka ovat peräisin ulkomaisista lähteistä, ja tarvittaessa perusteltava viimeksi mainitut, voisi kuvitella, että tällaisissa olosuhteissa tällainen ulkomailla asuva henkilö valitsisi ulkomailla asuviin sovellettavan järjestelmän.

78. Tästä seuraa, että ulkomailla asuvia koskeva järjestelmä, jota sovelletaan ehdollisesti,[66] voi tietyissä olosuhteissa olla edullisempi toisessa jäsenvaltiossa asuville kuin verotusvaltiossa asuville. Tämä olettama voi toki vaikuttaa erittäin marginaaliselta, mutta se on kuitenkin todellinen. Ei siis voida sulkea pois sitä, että päätös valita ulkomailla asuvaa koskeva verojärjestelmä on järkevän valinnan tulos.

79. Katson joka tapauksessa, että tuomiossa Test Claimants in the FII Group Litigation ja tuomiossa Gielen esitettyjä päätelmiä ei voida varauksetta soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiseen lainsäädäntöön, vaikka unionin tuomioistuin katsoisi, että nämä tuomiot ovat edelleen päteviä oikeusohjeita. Kyse on kuitenkin todellisuudessa siitä, että ulkomailla asuville on tältä osin annettava mahdollisuus valita: heille on ilmoitettava heidän oikeudestaan valita – ja annettava mahdollisuus valita – että heitä kohdellaan samalla tavalla kuin maassa asuvia pääomaverotuksessa.

V Ratkaisuehdotus

80. Edellä esitetyn perusteella ehdotan siis, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Arbitral Tributárion (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan toisessa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta saamiin luovutusvoittoihin sovelletaan erilaista verojärjestelmää kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien saamiin luovutusvoittoihin, kunhan tässä samassa lainsäädännössä annetaan ulkomailla asuville mahdollisuus valita kyseisessä jäsenvaltiossa asuviin sovellettava verojärjestelmä. Näin ollen kyseisen jäsenvaltion viranomaisten on varmistettava, että mahdollisuus tehdä tällainen valinta on ilmoitettu ulkomailla asuville selkeästi, hyvissä ajoin ja ymmärrettävästi ja että seuraukset, jotka liittyvät siihen, että asianomaisen henkilön kaikkia tuloja ei veroteta tässä jäsenvaltiossa, neutralisoidaan. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana varmistaa, että viimeksi mainittuja vaatimuksia noudatetaan.

[65] Kuten edellä on esitetty, huomioon on otettava keskimääräinen verokanta (tässä esimerkissä 44,9 %, johon lisätään 5 %:n solidaarisuusvero) eikä marginaaliverokanta. Ero on siis 152,32 euroa eikä 75 euroa.

[66] Tämän seikan merkityksellisyydestä ks. tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 72 kohta).