Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΎ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
GERARD HOGAN
της 19ης Νοεμβρίου 2020[1]

**Υπόθεση C-388/19**

**MK**
**κατά**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[αίτηση του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών, κέντρου διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων, Πορτογαλία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Έλεγχος που πρέπει να διενεργηθεί – Αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος υπεραξίας ακίνητης περιουσίας – Κάτοικοι ημεδαπής και κάτοικοι αλλοδαπής – Συγκρισιμότητα καταστάσεων – Μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για τους κατοίκους αλλοδαπής – Έννοια της ίσης μεταχειρίσεως – Δυνατότητα κατοίκου αλλοδαπής να επιλέξει το καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής»

## I. Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, με την οποία ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 18, 63, 64 και 65 ΣΛΕΕ, υποβλήθηκε στο πλαίσιο φορολογικής διαφοράς μεταξύ του προσφεύγοντος της κύριας δίκης, MK, και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία). Η αίτηση αυτή αφορά, ειδικότερα, πράξη επιβολής φόρου την οποία εξέδωσε η φορολογική αρχή για εισοδήματα που απέκτησε ο MK κατά το έτος 2017. Στο πλαίσιο της προδικαστικής αυτής παραπομπής τίθεται εκ νέου το ζήτημα τι συνιστά διακριτική φορολογική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής.

2. Ο MK κατοικεί στη Γαλλία. Στην υπό κρίση υπόθεση ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι κατά την πώληση περιουσιακού στοιχείου το οποίο ανήκε στην κυριότητά του και βρισκόταν στην Πορτογαλία τού ζητήθηκε να καταβάλει φόρο υπεραξίας με υψηλότερο συντελεστή λόγω του ότι ήταν κάτοικος αλλοδαπής. Στο πλαίσιο αυτό, η υπό κρίση υπόθεση θέτει το ζήτημα αν, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται διάκριση –και, κατ' επέκταση, περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων– είναι αναγκαία η σφαιρική εκτίμηση του συνόλου των συνεπειών που απορρέουν από την εφαρμογή ενός ειδικού φορολογικού καθεστώτος. Με άλλα λόγια, τίθεται το ζήτημα αν για τον σκοπό αυτόν πρέπει να συγκριθούν συνολικώς οι φορολογικές

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

επιλογές που παρέχονται στους κατοίκους άλλου κράτους μέλους με αυτές που παρέχονται στους κατοίκους του κράτους μέλους φορολογήσεως ή, αντιθέτως, η σύγκριση αυτή πρέπει να γίνει μεταξύ των επιμέρους επιλογών εξεταζομένων αυτοτελώς.

3. Προτού εξετασθούν τα εν λόγω ζητήματα, κρίνεται, κατ' αρχάς, σκόπιμο να παραθέσω τις κρίσιμες διατάξεις του εθνικού και του ενωσιακού δικαίου.

## II. Το νομικό πλαίσιο

4. Το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο a, του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο εξής: CIRS) ορίζει την έννοια της υπεραξίας ως εξής:

«1. Συνιστούν υπεραξία τα κέρδη τα οποία, χωρίς να θεωρούνται εισοδήματα από επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα, κεφάλαια ή ακίνητα, προκύπτουν από:

a) τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων και τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε στοιχείου της προσωπικής περιουσίας στην επιχειρηματική και επαγγελματική δραστηριότητα που ασκεί ατομικώς ο κύριός του.»

5. Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του CIRS, με τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», ορίζει τα εξής:

«1. Για τους κατοίκους Πορτογαλίας, ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων επιβάλλεται επί του συνόλου των εισοδημάτων, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων που αποκτώνται εκτός Πορτογαλίας.

2. Για τους κατοίκους αλλοδαπής, φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων οφείλεται μόνο για εισοδήματα που αποκτώνται στην Πορτογαλία.»

6. Για τους σκοπούς του άρθρου 18, παράγραφος 1, στοιχείο h, του CIRS, ως εισοδήματα που αποκτώνται στην Πορτογαλία νοούνται:

«h) τα εισοδήματα από ακίνητα ευρισκόμενα σε αυτήν, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβασή τους.»

7. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, το άρθρο 43, παράγραφοι 1 και 2, του CIRS, με τίτλο «Υπεραξία», όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 42/2016, της 28ης Δεκεμβρίου 2016 (OE/2013), είχε ως εξής:

«1. Ως υπεραξία χαρακτηρίζεται το μέρος των εσόδων που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ υπεραξίας και υποτίμησης που πραγματοποιούνται εντός του ίδιου έτους και προσδιορίζονται σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

2. Η αναφερόμενη στην προηγουμένη παράγραφο διαφορά, θετική ή αρνητική, λαμβάνεται υπόψη μόνον κατά το 50 % για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχεία a, c και d, μεταβιβάσεις τις οποίες πραγματοποιούν κάτοικοι ημεδαπής.»

8. Το άρθρο 68, παράγραφος 1, του CIRS θεσπίζει προοδευτική φορολογική κλίμακα. Το 2017 οι φορολογικοί συντελεστές ήταν οι εξής[2]:

| Φορολογητέο εισόδημα (σε ευρώ) | Συντελεστής (ποσοστό επί τοις εκατό) | |
|---|---|---|
| | Συνήθης (A) | Μέσος (B) |
| Έως 7 091 | 14,50 | 14,500 |
| Άνω των 7 091 έως και 20 261 | 28,50 | 23,600 |
| Άνω των 20 261 έως και 40 522 | 37 | 30,300 |
| Άνω των 40 522 έως και 80 640 | 45 | 37,613 |
| Άνω των 80 640 | 48,00 | – |

9. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 68a, στα φορολογητέα εισοδήματα μεταξύ 80 000 και 250 000 ευρώ επιβαλλόταν πρόσθετος φόρος αλληλεγγύης, ύψους 2,5 %· για εισοδήματα πέραν του ποσού αυτού, ο συντελεστής του φόρου αλληλεγγύης ανερχόταν σε 5 %.

10. Το άρθρο 72 του CIRS, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, όριζε τα εξής:

«1. Φορολογούνται με αυτοτελή συντελεστή 28 %:

a) η κατά το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχεία a και d, υπεραξία την οποία πραγματοποίησε πρόσωπο που δεν κατοικεί στην Πορτογαλία, υπό την προϋπόθεση ότι δεν προέρχεται από μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην πορτογαλική επικράτεια·

[…]

9. Οι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, υπάρχει ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα) μπορούν να επιλέξουν, όσον αφορά τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, στοιχεία a και b, και στην παράγραφο 2, τη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών με τον συντελεστή που θα εφαρμοζόταν σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, αν τα εισοδήματα είχαν αποκτηθεί από κατοίκους Πορτογαλίας.

10. Για τον καθορισμό του κατά την προηγούμενη παράγραφο φορολογικού συντελεστή, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εισοδημάτων, συμπεριλαμβανομένων αυτών που αποκτώνται εκτός της πορτογαλικής επικράτειας, υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής.

[…]»

[2] Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η έννοια του «μέσου συντελεστή» (στήλη B του πίνακα) αναφέρεται στο ποσό του φορολογητέου εισοδήματος που αντιστοιχεί στο ανώτατο όριο κάθε φορολογικού κλιμακίου. Τα φορολογητέα εισοδήματα που υπερβαίνουν το όριο αυτό φορολογούνται βάσει του «συνήθους συντελεστή» (στήλη A του πίνακα) του επόμενου φορολογικού κλιμακίου.

## III. Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11. Στις 31 Μαΐου 2018 ο ΜΚ υπέβαλε προς την πορτογαλική φορολογική αρχή φορολογική δήλωση για το οικονομικό έτος 2017, συμπληρώνοντας το Model 3 IRS (έντυπο φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων). Στη δήλωση αυτή ο ΜΚ δήλωσε, εκτός από το εισόδημά από ακίνητα, το ποσό της υπεραξίας που πραγματοποίησε κατά τη μεταπώληση κτιρίου κειμένου στην Πορτογαλία. Στην εμπρόσθια όψη της δήλωσης σημείωσε, στον πίνακα 8B, το τετραγωνίδιο 4 («κάτοικος αλλοδαπής»), το τετραγωνίδιο 6 («κάτοικος χώρας της ΕΕ») και το τετραγωνίδιο 7 (επιλέγοντας το φορολογικό καθεστώς των κατοίκων αλλοδαπής), χωρίς να κάνει χρήση της επιλογής του τετραγωνιδίου 9 (φορολόγηση σύμφωνα με τους γενικούς συντελεστές φορολογίας του άρθρου 68 του CIRS) και του τετραγωνιδίου 10 (φορολόγηση βάσει της νομοθεσίας που έχει εφαρμογή στους κατοίκους ημεδαπής).

12. Στις 5 Ιουλίου 2018 η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου ύψους 24 654,22 ευρώ, ποσό το οποίο είχε υπολογισθεί κατ' εφαρμογήν του ειδικού φορολογικού συντελεστή 28 % έως 100 % επί της υπεραξίας της ακίνητης περιουσίας. Επομένως, η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την μείωση κατά 50 % της βάσεως επιβολής φόρου η οποία εφαρμόζεται για τους υποκείμενους στον φόρο που είναι κάτοικοι ημεδαπής.

13. Στις 30 Νοεμβρίου 2018 ο ΜΚ προσέβαλε την πράξη επιβολής φόρου ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ισχυριζόμενος ότι στηριζόταν σε νομοθετικές διατάξεις που θέσπιζαν δυσμενή διάκριση σε βάρος των υπηκόων των άλλων κρατών μελών της Ένωσης οι οποίοι δεν έχουν την ιδιότητα του φορολογικού κατοίκου της Πορτογαλίας. Ο ΜΚ υποστήριξε ότι, ως εκ τούτου, η νομοθεσία αυτή συνιστούσε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

14. Το εθνικό δικαστήριο επισημαίνει ότι στην απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), το Δικαστήριο έκρινε ότι η πορτογαλική φορολογική νομοθεσία, όπως ίσχυε κατά το οικονομικό έτος 2003, συνιστούσε περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Κατά συνέπεια, το εθνικό δικαστήριο διερωτάται αν οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις της συγκεκριμένης νομοθεσίας θέτουν όντως τέρμα στον περιορισμό της κυκλοφορίας των κεφαλαίων τον οποίο διαπίστωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση Hollmann.

15. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων [18, 63, 64 και 65 ΣΛΕΕ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση, η οποία τροποποιήθηκε […] [προκειμένου] να παρέχεται η δυνατότητα, κατόπιν επιλογής, οι υπεραξίες εκ της μεταβιβάσεως ακινήτων κείμενων σε κράτος μέλος (στην Πορτογαλία) από κάτοικο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (της Γαλλίας) να μην υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση μεγαλύτερη από εκείνη που θα προέκυπτε από το ίδιο είδος συναλλαγής για υπεραξίες πραγματοποιούμενες από κάτοικο του κράτους εντός του οποίου κείνται τα ακίνητα;»

## IV. Ανάλυση

16. Δεδομένου ότι το προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου αναφέρεται σε διάφορες διατάξεις της Συνθήκης, είναι σκόπιμο να προσδιοριστεί εξαρχής ποιες από τις εν λόγω διατάξεις είναι πράγματι κρίσιμες εν προκειμένω.

### *A. Προσδιορισμός των κρίσιμων διατάξεων της Συνθήκης*

17. Το αιτούν δικαστήριο με το προδικαστικό ερώτημά του αναφέρεται στα άρθρα 18, 63, 64 και 65 ΣΛΕΕ. Κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

18. Κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, το άρθρο 63 δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού δικαίου ή του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα.

19. Εξάλλου, το άρθρο 65, παράγραφοι 1 και 3, διευκρινίζει ότι το άρθρο 63 δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους. Η αρχή αυτή ισχύει με την επιφύλαξη ότι οι εν λόγω νομοθετικές διατάξεις δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως [αυτή] ορίζεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

20. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι, μολονότι η ΣΛΕΕ δεν ορίζει την έννοια της κίνησης των κεφαλαίων, κατά πάγια νομολογία, η οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988 για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5), μαζί με την ονοματολογία και την επεξηγηματική σημείωση που προσαρτάται σε αυτήν, έχει ενδεικτική αξία για τον ορισμό της έννοιας αυτής[3]. Κατά την επεξηγηματική αυτή σημείωση, οι διασυνοριακές κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, «[τις] αγορές γηπέδων με οικοδομές ή άνευ οικοδομών καθώς και [την] κατασκευή κτιρίων από ιδιώτες για κερδοσκοπικούς ή προσωπικούς λόγους». Κατά συνέπεια, κάθε εθνικό μέτρο σχετικό με την αγορά ακινήτου κειμένου σε κράτος μέλος από φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής, ακόμη και όταν δεν αποκτήθηκε για επενδυτικούς σκοπούς, πρέπει να θεωρείται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των άρθρων 63 έως 65 ΣΛΕΕ[4].

21. Για την εφαρμογή των ελευθεριών κυκλοφορίας που συνδέονται με την εσωτερική αγορά πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης κατάσταση πρέπει να μην αφορά αποκλειστικά το εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους[5]. Δεύτερον, ο τομέας τον οποίο καλύπτει το εθνικό μέτρο του οποίου αμφισβητείται η

[3] Πρβλ. απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, σκέψη 39).

[4] Πρβλ. απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, Trummer και Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, σκέψη 24).

[5] Πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, σκέψη 47).

συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης πρέπει να μην έχει ακόμη αποτελέσει αντικείμενο πλήρους εναρμονίσεως[6]. Εν προκειμένω, ωστόσο, δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι πληρούνται αμφότερες οι προϋποθέσεις αυτές και ότι, ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή τα άρθρα 63 έως 65.

22. Περαιτέρω, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές θέτουν σε εφαρμογή την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, παρέλκει η εξέταση της καταστάσεως που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΣΛΕΕ. Το άρθρο αυτό, το οποίο θεσπίζει γενική απαγόρευση των διακρίσεων λόγω ιθαγενείας, μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των διακρίσεων[7].

23. Κατά συνέπεια, τα εθνικά φορολογικά μέτρα που αποτελούν το αντικείμενο της αιτήσεως του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να εξεταστούν μόνον υπό το πρίσμα της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

### *Β. Επί της εκτάσεως του ελέγχου που πρέπει να διενεργηθεί*

24. Επισημαίνεται, προκαταρκτικώς, ότι το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά μόνο την κατάσταση του προσφεύγοντος, αλλά γενικότερα τη συμβατότητα εθνικού νομοθετήματος με το δίκαιο της Ένωσης, όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο. Δεδομένου ότι τα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή[8], εκτιμώ ότι πρέπει να εξεταστεί το επίμαχο φορολογικό καθεστώς και όχι η ιδιαίτερη κατάσταση του προσφεύγοντος. Ομοίως, αφ' ης στιγμής το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα δεν αφορά την κατάσταση των προσώπων που κατοικούν σε τρίτο κράτος –έστω και αν η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύει εξίσου τους περιορισμούς μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών– παρέλκει, κατά τη γνώμη μου, η εξέταση του ζητήματος αυτού.

25. Ωστόσο, αν το Δικαστήριο εξετάσει την κατάσταση των προσώπων που κατοικούν σε τρίτο κράτος, τότε η λύση στην οποία κατέληξε το Δικαστήριο στη διάταξη της 6ης Σεπτεμβρίου 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:694) (την οποία επικαλέστηκαν ορισμένοι από τους μετέχοντες στην παρούσα διαδικασία), σε σχέση με την κατάσταση που είχε εκθέσει το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ενδέχεται να θεωρηθεί ότι δεν σχετίζεται κατ' ανάγκην με την υπό κρίση υπόθεση.

26. Πράγματι, σε εκείνη την υπόθεση, η οποία αφορούσε την πορτογαλική νομοθεσία που ίσχυσε για το φορολογικό έτος 2007, το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι:

– δεν συνέτρεχε λόγος περαιτέρω κοινοποιήσεων, καθόσον η απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που είχε υποβληθεί δεν άφηνε περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία και, επομένως, μπορούσε, σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας, να επιλυθεί με αιτιολογημένη διάταξη·

[6] Πρβλ. αποφάσεις της 16ης Οκτωβρίου 2014, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-100/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2293, σκέψη 62), και της 22ας Μαρτίου 2018, Jacob και Lassus (C-327/16 και C-421/16, EU:C:2018:210, σκέψη 72).

[7] Πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 55).

[8] Πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2019, Vethanayagam κ.λπ. (C-680/17, EU:C:2019:627, σκέψη 36).

– η εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ μπορούσε να αποκλειστεί, δεδομένου ότι η νομοθετική αυτή διάταξη υπήρχε κατ' ουσίαν ήδη στο αρχικό κείμενο του κώδικα, όπως ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 1993 [9]·

– στο μέτρο που από το γράμμα του άρθρου 43, παράγραφος 2, του CIRS δεν προέκυπτε ότι η διάταξη αυτή εισήγε διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής αναλόγως του τόπου κατοικίας τους, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η διαφορετική μεταχείριση αφορούσε αντικειμενικώς συγκρίσιμες καταστάσεις [10].

27. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε ότι «κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας επιβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην υπεραξία που προέκυψε από τη μεταβίβαση, εκ μέρους κατοίκου τρίτης χώρας, ακινήτου κείμενου στο κράτος μέλος αυτό από τον φόρο ο οποίος θα επιβαλλόταν στο πλαίσιο του ίδιου είδους συναλλαγής επί της υπεραξίας η οποία θα προέκυπτε υπέρ του κατοίκου του εν λόγω κράτους μέλους συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ο οποίος, υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους τους οποίους προβλέπει το άρθρο 65, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ» [11].

28. Παρά ταύτα, υπενθυμίζεται ότι, αφ' ης στιγμής το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, στο πλαίσιο του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, να εφαρμόσει ενωσιακό κανόνα σε συγκεκριμένη περίπτωση και, επομένως, να προβεί σε χαρακτηρισμό διατάξεως του εσωτερικού δικαίου σε σχέση με τον κανόνα αυτόν [12], οι απαντήσεις στα υποβαλλόμενα σε αυτό ερωτήματα στηρίζονται στις παραδοχές του αιτούντος δικαστηρίου και, ως εκ τούτου, στην παρουσίαση της εθνικής νομοθεσίας από το εθνικό δικαστήριο και δεν λαμβάνουν κατ' ανάγκην υπόψη τη νομική κατάσταση που υφίσταται στο οικείο κράτος μέλος, δεδομένου ότι το Δικαστήριο μπορεί να έχει μόνο έμμεση και μερική γνώση της καταστάσεως αυτής [13].

29. Στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση Patrício Teixeira, το αιτούν δικαστήριο είχε αναφέρει μόνο το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS ως την κρίσιμη ισχύουσα κατά τον χρόνο εκείνο διάταξη, που περιορίζει τη βάση επιβολής του φόρου στο 50 % της υπεραξίας από πώληση ακίνητης περιουσίας από τους φορολογούμενους που είναι κάτοικοι ημεδαπής. Επομένως, το Δικαστήριο αναφερόταν αποκλειστικά και μόνο στη συγκεκριμένη αυτή διάταξη όταν αποφάνθηκε ότι η νομοθεσία την οποία το αιτούν δικαστήριο είχε περιγράψει ως την εφαρμοστέα πορτογαλική νομοθεσία ήταν αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.

30. Ωστόσο, από τη δικογραφία της υπό κρίση υποθέσεως προκύπτει ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS ενδέχεται να μην είναι η μοναδική κρίσιμη νομοθετική διάταξη που πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να κριθεί αν η φορολογική επιβάρυνση για υπεραξία που πραγματοποιείται από τη μεταβίβαση ακινήτου κείμενου στο κράτος μέλος φορολογήσεως από κάτοικο αλλοδαπής ήταν, και εξακολουθεί να είναι, μεγαλύτερη από εκείνη που θα ίσχυε για υπεραξία που πραγματοποιεί κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους από το ίδιο είδος συναλλαγής. Πράγματι, φαίνεται ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS αποτελεί μέρος ενός συνόλου διατάξεων οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες, συνιστούν μικτό σύστημα φορολογήσεως της περιουσίας, το οποίο εφαρμόζεται στους υποκείμενους στον φόρο κατοίκους ημεδαπής.

9 Σκέψη 32.

10 Σκέψη 37.

11 Η μετάφραση δική μου.

12 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, σκέψη 15).

13 Πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, σκέψη 41).

Δυνάμει των υπόλοιπων αυτών διατάξεων, η υπεραξία που ενδέχεται να πραγματοποιήσει ένα τέτοιο πρόσωπο υπόκειται σε προοδευτική φορολόγηση βάσει συγκεκριμένων εισοδηματικών κλιμακίων. Επομένως, στην πραγματικότητα, η πορτογαλική φορολογική νομοθεσία προβλέπει τον συνυπολογισμό του εισοδήματος που αποκτήθηκε και της υπεραξίας που προέκυψε κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους. Αντιθέτως, το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS προβλέπει ότι τα κέρδη που πραγματοποιεί κάτοικος τρίτου κράτους υπόκεινται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή.

31. Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται, συνεπώς, ότι το ζήτημα κατά πόσον η πορτογαλική νομοθεσία εισάγει κάποια μορφή φορολόγησης που συνεπάγεται δυσμενή διάκριση κατά την έννοια των άρθρων 63, 64 και 65 ΣΛΕΕ, δεν εξαρτάται, αυτό καθεαυτό, τόσο από τη μείωση κατά 50 % της βάσεως επιβολής του φόρου που προβλέπει το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS για τους κατοίκους ημεδαπής όσο από την πραγματική διαφορά που θα μπορούσε ενδεχομένως να προκληθεί σε σχέση με τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Συνεπώς, το ερώτημα που τίθεται εν τέλει είναι αν η υπεραξία ακινήτου που αποκομίζουν οι κάτοικοι αλλοδαπής υπόκειται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή υψηλότερο από τον πραγματικό οριακό συντελεστή ο οποίος ισχύει για τέτοιου είδους υπεραξία όταν αυτή πραγματοποιείται από κατοίκους ημεδαπής.

32. Στην υπόθεση Patrício Teixeira, επομένως, εάν το αιτούν δικαστήριο είχε παραθέσει το συνολικό καθεστώς που ίσχυε για τους κατοίκους αλλοδαπής, εκτιμώ ότι το Δικαστήριο πιθανώς δεν θα είχε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το γεγονός ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS δεν διέκρινε μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί επαρκές προκειμένου να συναχθεί το συμπέρασμα ότι, κατά τη δεδομένη ημερομηνία, δεν υφίστατο αντικειμενική διαφορά μεταξύ των δύο κρίσιμων για την υπόθεση εκείνη κατηγοριών φορολογουμένων. Φρονώ ότι θα χρειαζόταν, τότε, το Δικαστήριο να εξετάσει κατά πόσον η διαφορά αυτή απέρρεε στην πραγματικότητα από το συνδυαστικό αποτέλεσμα της συγκεκριμένης διατάξεως με άλλες διατάξεις οι οποίες συνέθεταν το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε για τους κατοίκους αλλοδαπής.

33. Υπό τις συνθήκες αυτές, μολονότι το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο με την απόφαση Patrício Teixeira είναι, ασφαλώς, ορθό υπό το πρίσμα της παραδοχής που είχε περιγραφεί από το αιτούν δικαστήριο στη συγκεκριμένη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (ήτοι ότι η μόνη διαφορά μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής είναι ότι οι πρώτοι δικαιούνται μείωση της βάσεως επιβολής φόρου κατά 50 %), εντούτοις πρέπει επιπλέον να εξεταστεί κατά πόσον η προκείμενη αυτή καθεαυτήν αντανακλά πράγματι το νομικό καθεστώς που ίσχυε στην Πορτογαλία για το φορολογικό έτος 2007 (και για τα επόμενα έτη). Τίθεται επίσης το ερώτημα αν πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλες διατάξεις, όπως αυτές που παρατίθενται εν προκειμένω[14]. Επομένως, επιβάλλεται να εξεταστούν περαιτέρω τα στοιχεία αυτά προκειμένου να κριθεί, ιδίως, αν θα μπορούσε να αποκλειστεί τυχόν εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

34. Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι εναπόκειται, ωστόσο, αποκλειστικώς στον εθνικό δικαστή να προσδιορίσει ποιο είναι το περιεχόμενο της νομοθεσίας που υφίσταται σε συγκεκριμένο χρόνο ο οποίος έχει καθοριστεί με πράξη της Ένωσης, το δε

[14] Συναφώς, υπενθυμίζω ότι η εφαρμογή του άρθρου 64 ΣΛΕΕ απαιτεί το μέτρο να αποτέλεσε αδιαλείπτως τμήμα της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους από την 31η Δεκεμβρίου 1993, όχι λεπτομερώς, αλλά μόνον κατ' ουσίαν. Βλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Ελεγχόμενες εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 38).

Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παράσχει μόνον τα στοιχεία ερμηνείας της ενωσιακής έννοιας η οποία αποτελεί τη βάση προκειμένου να εφαρμοσθεί σε εθνική νομοθεσία που ισχύει στον συγκεκριμένο χρόνο ένα κατά παρέκκλιση ισχύον κοινοτικό καθεστώς [15].

### *Γ. Επί της υπάρξεως περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων*

#### *1. Οι εφαρμοστέες αρχές*

35. Υπενθυμίζεται, προκαταρκτικώς, ότι η άμεση φορολογία εξακολουθεί, κατ' ουσίαν, να εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να καθορίσουν την έκταση της φορολογικής τους αρμοδιότητας καθώς και τις βασικές αρχές του φορολογικού τους συστήματος. Στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών, είναι, επομένως, ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό καθεστώς που κρίνουν κατάλληλο και, ιδίως, να προβλέψουν ένα σύστημα προοδευτικής ή κατ' αποκοπήν φορολογήσεως [16]. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν τις υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων και τις διοικητικές υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εισπράξεως του φόρου [17].

36. Επομένως, οι σχετικές με την εσωτερική αγορά θεμελιώδεις ελευθερίες δεν μπορούν να νοηθούν υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος υποχρεούται να ευθυγραμμίζει τις φορολογικές του ρυθμίσεις με εκείνες άλλων κρατών μελών, προκειμένου να διασφαλίζει την εξάλειψη των ενδεχομένων διαφορών που απορρέουν από την εφαρμογή των εν λόγω εθνικών φορολογικών κανόνων [18]. Συνεπώς, δύο κράτη μέλη μπορούν ακόμη και να επιβάλουν φόρο στην ίδια πράξη βάσει διαφορετικού συνδετικού στοιχείου [19]. Όλα αυτά σημαίνουν ότι οι ελευθερίες κυκλοφορίας –όσο σημαντικές και αν είναι– δεν αποσκοπούν στην επίλυση ενδεχόμενων προβλημάτων διαλειτουργικότητας μεταξύ των διαφόρων εθνικών φορολογικών συστημάτων [20]. Αποσκοπούν μόνο στο να διασφαλίσουν ότι τα κράτη μέλη ασκούν τις αρμοδιότητές τους κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις. Δεν απόκειται δε στο Δικαστήριο να αποφανθεί ποιο θα πρέπει να είναι το φορολογικό σύστημα των κρατών μελών.

15 Πρβλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 191).

16 Βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49). Το δίκαιο της Ένωσης δεν υποχρεώνει τα κράτη μέλη να συνεννοούνται για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του αυτού κέρδους, ούτε, αντιστρόφως, προκειμένου ένα κέρδος να μη φορολογείται καθόλου. Βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47).

17 Βλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 37). Όσον αφορά τη διοικητική επιβάρυνση, τα κράτη μέλη πρέπει βεβαίως να μεταχειρίζονται κατά τον ίδιο τρόπο τους κατοίκους ημεδαπής και τους κατοίκους αλλοδαπής, αλλά μόνο στο μέτρο που υπάγονται στο ίδιο καθεστώς, άλλως η διαφορά διοικητικής επιβαρύνσεως συνιστά απλώς προέκταση της διαφοράς του καθεστώτος και, επομένως, δεν πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα. Βλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 25).

18 Απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, σκέψη 32).

19 Τα ζητήματα που αφορούν τη διπλή φορολογία αντιμετωπίζονται, κατ' αρχήν, μέσω διμερών ή πολυμερών συμβάσεων.

20 Βεβαίως, με την απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, σκέψη 47), το Δικαστήριο έκρινε ότι, «ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως από το δίκαιο της Ένωσης, η ελευθερία των κρατών μελών να κατανέμουν μεταξύ τους την άσκηση των φορολογικών τους αρμοδιοτήτων, μεταξύ άλλων προς αποφυγή της σωρεύσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων, πρέπει να συμβιβαστεί με την ανάγκη διασφαλίσεως στους φορολογουμένους των οικείων κρατών μελών ότι τελικά λαμβάνεται δεόντως και πλήρως υπόψη ολόκληρη η προσωπική και οικογενειακή κατάστασή τους, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο τα εμπλεκόμενα κράτη μέλη κατένειμαν μεταξύ τους την υποχρέωση αυτή». Ωστόσο, με την ίδια σκέψη το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι τούτο ισχύει σε περίπτωση άνισης μεταχείρισης η οποία δεν απορρέει από τις διαφορές που υφίστανται μεταξύ των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών. Η επόμενη σκέψη διευκρινίζει επίσης ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να μπορεί να επικαλείται την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση «ενώπιον κάθε ενός από τα κράτη μέλη στα οποία ασκεί δραστηριότητα χορηγούσα το εν λόγω είδος φορολογικού πλεονεκτήματος». Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προβλέπουν κανόνες για την αποφυγή της σωρεύσεως φορολογικών πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων, εντούτοις, όταν προβλέπουν τέτοιους κανόνες, πρέπει να τους εφαρμόζουν τόσο στους κατοίκους ημεδαπής όσο και στους κατοίκους αλλοδαπής.

37. Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα τηρώντας την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας. Τούτο σημαίνει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση μέτρων που εισάγουν διακρίσεις σε βάρος των προσώπων που άσκησαν το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας [21].

38. Σε τομείς διαφορετικούς από τη φορολογία, κάθε εθνικό μέτρο το οποίο απαγορεύει, παρακωλύει ή καθιστά λιγότερο ελκυστική την άσκηση, από τους υπηκόους της Ένωσης, μιας ελευθερίας κυκλοφορίας την οποία εγγυάται η Συνθήκη συνιστά περιορισμό αυτού του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας, έστω και αν το μέτρο αυτό εφαρμόζεται, εκ πρώτης όψεως, αδιακρίτως [22].

39. Ωστόσο, στον φορολογικό τομέα, η έννοια του «περιορισμού» εφαρμόζεται με έναν στενότερο τρόπο. Πράγματι, απλώς και μόνον η επιβολή φόρου επί μιας δραστηριότητας ή συναλλαγής καθιστά, αναπόφευκτα, λιγότερο ελκυστική την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Επομένως, προκειμένου να μη θιγεί η δυνατότητα των κρατών μελών να επιβάλλουν φόρους [23], από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το επίμαχο εθνικό μέτρο πρέπει *επίσης* να συνεπάγεται άμεση ή έμμεση δυσμενή διάκριση προκειμένου να μπορεί να χαρακτηριστεί ως «περιορισμός» υπό την έννοια αυτή. Το δε κριτήριο που πρέπει να εφαρμοστεί για να αποδειχθεί η ύπαρξη περιορισμού στον φορολογικό τομέα είναι, συνεπώς, πανομοιότυπο με το κριτήριο που εφαρμόζεται στους τομείς που δεν αφορούν τη φορολογία [24].

40. Η αναγκαιότητα να πραγματοποιείται ένας έλεγχος «μη διακριτικής μεταχειρίσεως» –και, ως εκ τούτου, να εξετάζεται η συγκρισιμότητα των δύο καταστάσεων προκειμένου να χαρακτηρισθεί ένα μέτρο ως «περιορισμός» υπό την έννοια αυτή– έχει παγιωθεί από την έκδοση της απόφασης της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). Στην υπόθεση εκείνη η γενική εισαγγελέας J. Kokott είχε προτείνει να εγκαταλειφθεί ο έλεγχος «μη διακριτικής μεταχειρίσεως» και να εφαρμόζεται και στον τομέα της φορολογίας ο έλεγχος που εφαρμόζεται και στους υπόλοιπους τομείς [25]. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν ακολούθησε τις προτάσεις της ως προς το ζήτημα αυτό [26]. Επιπλέον, όταν τίθεται ζήτημα ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, η ανάγκη μιας τέτοιας συγκρίσεως απορρέει από το γράμμα του άρθρου 65 ΣΛΕΕ.

41. Λαμβάνοντας ως αφετηρία την απόφαση Nordea Bank, πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να εξετασθεί αν υφίσταται διάκριση που συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην περίπτωση του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

[21] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψη 40).

[22] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 2018, Memoria και Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, σκέψη 48).

[23] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 53), και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47).

[24] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 12ης Απριλίου 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, σκέψη 15), και της 19ης Νοεμβρίου 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, σκέψη 29).

[25] Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, σημείο 22).

[26] Απόφαση της 17ης Ιουλίου 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψεις 23 και 24). Βλ., επίσης, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Για πιο πρόσφατα παραδείγματα αποφάσεων του τμήματος μείζονος συνθέσεως τα οποία επιβεβαιώνουν την προσέγγιση αυτή, βλ. αποφάσεις της 5ης Φεβρουαρίου 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, σκέψη 41), της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 54), ή της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 44)

42. Προτού προβώ σε περαιτέρω ανάλυση, θα ήθελα να επισημάνω ότι υπάρχουν δύο βασικές ιδιαιτερότητες σχετικά με το ζήτημα των δυσμενών φορολογικών διακρίσεων και, κατ' επέκταση, των περιορισμών της ελεύθερης κυκλοφορίας στον τομέα της φορολογίας. Η πρώτη αφορά τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια της διακρίσεως στο πλαίσιο αυτό.

43. Με βάση την πρώτη προσέγγιση, κάθε μέτρο το οποίο, σε περίπτωση άμεσης διακρίσεως, έχει ως αντικείμενο ή, σε περίπτωση έμμεσης διακρίσεως, ως αποτέλεσμα τη διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων καταστάσεων ή, αντιστρόφως, την ίδια μεταχείριση διαφορετικών καταστάσεων, συνιστά διάκριση [27].

44. Κατά τη δεύτερη προσέγγιση, όταν ο νόμος απαγορεύει τη χρησιμοποίηση ενός συγκεκριμένου κριτηρίου, άμεση διάκριση υπάρχει όταν ένα πρόσωπο υφίσταται μεταχείριση λιγότερο ευνοϊκή βάσει αυτού ακριβώς του κριτηρίου. Αντιθέτως, έμμεση διάκριση υφίσταται όταν μια διάταξη ή ένα κριτήριο που φαίνεται ουδέτερο εφαρμόζεται κατά τρόπο που περιάγει σε δυσμενή θέση ορισμένα πρόσωπα σε σχέση με άλλα πρόσωπα δυνάμει απαγορευμένου κριτηρίου [28].

45. Ιστορικά, η δεύτερη προσέγγιση, η οποία, ωστόσο, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως εφαρμογή της πρώτης, έχει επικρατήσει στη νομολογία που αφορά τις ελευθερίες κυκλοφορίας. Έτσι, κατά το Δικαστήριο, άμεση διάκριση συντρέχει όταν ένα μέτρο εισάγει διάκριση λόγω ιθαγενείας [29] και έμμεση διάκριση προκαλείται όταν ένα μέτρο, μολονότι στηρίζεται σε άλλο κριτήριο, όπως αυτό της κατοικίας, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα [30]. Ωστόσο, παρατηρείται ότι, από δεκαετίας περίπου, το Δικαστήριο χρησιμοποιεί συχνότερα τον πρώτο ορισμό της έννοιας της διακρίσεως, χωρίς να επικαλείται την ιθαγένεια [31].

[27] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, σκέψη 45).

[28] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, σκέψη 17), και της 13ης Μαρτίου 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, σκέψη 18).

[29] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, Denkavit Internationaal και Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, σκέψη 19). Ορισμένες αποφάσεις υπονοούν ότι οποιοδήποτε φορολογικό μέτρο βασίζεται στον τόπο κατοικίας συνιστά άμεση διάκριση. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, σκέψη 17). Ωστόσο, η πλειονότητα των αποφάσεων αποφαίνεται ότι κάτι τέτοιο αποτελεί έμμεση διάκριση. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 29). Η προσέγγιση αυτή πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να γίνει δεκτή, στο μέτρο που το Δικαστήριο εξετάζει συστηματικά, σε περίπτωση διαφορετικής μεταχειρίσεως λόγω κατοικίας, αν οι διαφορές αυτές μπορούν να δικαιολογηθούν από επιτακτικούς λόγους, ενώ οι άμεσες διακρίσεις μπορούν να δικαιολογηθούν μόνο για τους λόγους που ρητώς προβλέπει η Συνθήκη. Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα A. Tizzano στην υπόθεση SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, σημείο 55). Επιπλέον, οι έννοιες της «φορολογικής κατοικίας», της «εταιρικής έδρας» ή της «καταστατικής έδρας», που μπορούν να χρησιμεύσουν για τον προσδιορισμό της ιθαγένειας μιας εταιρίας, όταν ένα κράτος εφαρμόζει τη θεωρία της νόμιμης έδρας, είναι διαφορετικές. Μια εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ως φορολογικός κάτοικος κράτους χωρίς να έχει την ιθαγένεια του κράτους αυτού κατά την έννοια του δικαίου των εταιριών. Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, σκέψη 15).

[30] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, σκέψη 26), της 20ής Ιανουαρίου 2011, Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-155/09, EU:C:2011:22, σκέψη 46), της 19ης Νοεμβρίου 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, σκέψη 28), και της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψη 62).

[31] Βλ. Lenaerts, K., και Bernardeau, L., «L'encadrement communautaire de la fiscalité directe», *Cahiers de droit européen*, τόμος 1, 2007, σ. 19-109, και ιδίως σ. 36 επ. Είναι αλήθεια ότι το κριτήριο της ιθαγένειας μπορεί να φαίνεται περιοριστικό, αλλά στην πράξη έχει απλώς ως αποτέλεσμα την εξομοίωση των διακρίσεων λόγω κατοικίας με έμμεσες διακρίσεις. Αντιθέτως, η πρώτη προσέγγιση, στο μέτρο που αδιαφορεί για ένα ειδικό κριτήριο, ενέχει τον κίνδυνο να διενεργείται στο εξής ο έλεγχος του Δικαστηρίου βάσει κοινωνικών κριτηρίων, και, κατ' αυτόν τον τρόπο, θα υπάρχει το ενδεχόμενο να μην ελέγχεται απλώς αν υφίσταται δυσμενής διάκριση, αλλά γενικότερα ο τρόπος με τον οποίο τα κράτη μέλη οργανώνουν την άσκηση της δικαιοδοσίας τους, τούτο δε παρά το γεγονός ότι η ταυτόχρονη ύπαρξη περισσότερων «δικαιοδοσιών» δεν θεωρείται εμπόδιο, αλλά συνέπεια της παράλληλης άσκησης, εκ μέρους δύο κρατών, των αρμοδιοτήτων τους.

46. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, δεδομένου ότι οι ελευθερίες κυκλοφορίας αποσκοπούν στην υλοποίηση της ενιαίας αγοράς χωρίς να στερούν από τα κράτη μέλη τη φορολογική αυτονομία τους, θα πρέπει να εξακολουθήσει να χρησιμοποιείται η δεύτερη προσέγγιση, η οποία στηρίζεται στην ύπαρξη ενός απαγορευμένου κριτηρίου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένα μέτρο συνιστά περιορισμό υπό τη μορφή φορολογικού μέτρου που εισάγει διακρίσεις [32].

47. Εξάλλου, η πρώτη προσέγγιση ισοδυναμεί, στην πραγματικότητα, με την εξέταση της συνοχής ενός νόμου, δεδομένου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η συγκρισιμότητα αξιολογείται υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με τον επίμαχο φόρο [33]. Επομένως, φρονώ ότι η προσέγγιση αυτή είναι κρίσιμη όταν, όπως στον τομέα του ΦΠΑ [34], αμφισβητείται η ουδετερότητα του μέτρου αυτού, η οποία νοείται εν προκειμένω ως συμβατότητά του με τους σκοπούς του [35]. Στην περίπτωση των ελευθεριών κυκλοφορίας, η συμβατότητα της ρυθμίσεως με τους σκοπούς που επιδιώκει δεν χρειάζεται να εξετάζεται προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη διακρίσεως [36], αλλά με σκοπό να διαπιστωθεί κατά πόσον ο εθνικός νομοθέτης επιδίωξε με τον τρόπο αυτόν να προστατεύσει τους υπηκόους του.

48. Αυτό μας οδηγεί στο δεύτερο ζήτημα, δηλαδή στο σημείο αναφοράς που πρέπει να χρησιμοποιείται προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον υπάρχει περιορισμός. Πρέπει η επίμαχη φορολογική ρύθμιση να εξετάζεται μεμονωμένα; Ή (όπως φρονώ ότι θα πρέπει να συμβαίνει) απαιτείται να εξετάζεται κατά τρόπο συνολικό το φορολογικό καθεστώς; Μολονότι είναι αληθές ότι η νομολογία χαρακτηρίζεται ως έναν βαθμό από ασάφεια, υπό την έννοια ότι ορισμένες αποφάσεις είναι δυνατόν να δημιουργήσουν την εντύπωση ότι ο όρος «μέτρο» πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι αφορά οποιοδήποτε στοιχείο είναι ικανό να επηρεάσει τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, εντούτοις μια πιο προσεκτική εξέταση της νομολογίας καθιστά σαφές ότι ο εν λόγω όρος αφορά το κρίσιμο φορολογικό καθεστώς, εξεταζόμενο στο σύνολό του [37].

[32] Επιπλέον, κατά τη δεύτερη προσέγγιση, διάκριση μπορεί επίσης να προκύπτει από την εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις. Βλ. απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 41).

[33] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Ελεγχόμενες εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 64), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 65). Ενίοτε, το Δικαστήριο αναφέρεται επίσης στο αντικείμενο και στο περιεχόμενο των επίμαχων εθνικών διατάξεων. Βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, σκέψη 22).

[34] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 51).

[35] Αν εφαρμοσθεί στην περίπτωση απαγορευμένου κριτηρίου, η πρώτη προσέγγιση μπορεί να καταλήξει ακόμη και σε παράδοξο αποτέλεσμα. Πράγματι, δεδομένου ότι βάσει της προσέγγισης αυτής η συγκρισιμότητα εκτιμάται με γνώμονα τον σκοπό που επιδιώκεται με το επίμαχο μέτρο, αν το μέτρο αυτό επιδιώκει ακριβώς ως σκοπό τη διαφορετική μεταχείριση δύο κατηγοριών προσώπων βάσει ενός απαγορευμένου κριτηρίου, δεν μπορεί να διαπιστωθεί δυσμενής διάκριση, καθώς υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού οι δύο αυτές κατηγορίες πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν είναι συγκρίσιμες.

[36] Έλλειψη συνοχής στην εθνική νομοθεσία δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκην την ύπαρξη περιορισμού των ελευθεριών κίνησης. Πράγματι, ένα μέτρο ενδέχεται να μην είναι συνεπές προς τους σκοπούς που επιδιώκει χωρίς να θέτει απαραιτήτως σε μειονεκτική θέση τους αλλοδαπούς ή τους κατοίκους αλλοδαπής. Ωστόσο, μολονότι η συνοχή της ρυθμίσεως σε σχέση με τους σκοπούς της δεν ασκεί καθοριστική επιρροή κατά το στάδιο εξέτασης της ύπαρξης περιορισμού, εντούτοις είναι κρίσιμη στο πλαίσιο της εξετάσεως της δικαιολογήσεως του εν λόγω μέτρου. Πράγματι, για να είναι ένας περιορισμός συμβατός με το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει όχι μόνο να είναι δικαιολογημένος, αλλά και να τελεί σε αναλογία προς τον δικαιολογητικό αυτό λόγο, πράγμα που απαιτεί η ρύθμιση να επιδιώκει έναν τέτοιο σκοπό κατά τρόπο συνεπή και συστηματικό. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψη 76).

[37] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, σκέψη 27). Άλλες αποφάσεις διευκρινίζουν ότι η συγκρισιμότητα των επίμαχων καταστάσεων πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα των «επίμαχων εθνικών διατάξεων». Βλ. απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, σκέψη 37).

49. Εξάλλου, τούτο φαίνεται συνεπές προς τη λύση που έγινε δεκτή στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Πράγματι, στον τομέα αυτόν[38], όσον αφορά την εκτίμηση του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα ενός φορολογικού μέτρου, το Δικαστήριο, αφού εξέτασε, σε πρώτο στάδιο, τη συγκρισιμότητα υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκονται με την προβαλλόμενη κρατική ενίσχυση[39], αποφάσισε τελικά, κατόπιν μιας αποφάσεως αρχής που εξέδωσε το τμήμα μείζονος συνθέσεως, ότι η εξέταση της συγκρισιμότητας πρέπει να πραγματοποιηθεί σε σχέση με τη φύση και τη γενική οικονομία του οικείου φορολογικού συστήματος[40]. Έκτοτε, για τον χαρακτηρισμό ενός φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού» απαιτείται, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίζεται το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό σύστημα που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδεικνύεται ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το καθεστώς αυτό, καθόσον διαφοροποιεί επιχειρηματίες οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το καθεστώς αυτό σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση[41].

50. Κατά τη γνώμη μου, το αυτό ή κάτι παρόμοιο πρέπει να ισχύει για κάθε ελευθερία κυκλοφορίας, ιδίως όσον αφορά την εφαρμογή του κριτηρίου της συγκρισιμότητας. Πράγματι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας N. Wahl, η εφαρμογή του κριτηρίου της συγκρισιμότητας σε σχέση με το πλαίσιο αναφοράς διασφαλίζει ότι ένα φορολογικό μέτρο «εκτιμάται με γνώμονα ένα πλαίσιο το οποίο περιλαμβάνει όλες τις σχετικές διατάξεις, και όχι με γνώμονα διατάξεις που έχουν εξαχθεί τεχνητά από το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο»[42], μέριμνα που έπρεπε να λαμβάνεται και στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας. Επιπλέον, και στους δύο τομείς, μόνον αφού προηγουμένως καθοριστεί το πλαίσιο αναφοράς είναι δυνατόν να προσδιοριστούν οι κανόνες που ενδέχεται να εισάγουν διακρίσεις και να θέτουν σε δυσμενή θέση διασυνοριακές καταστάσεις, ενώ αυτές θα έπρεπε να τύχουν της ίδιας μεταχειρίσεως υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκει το εν λόγω πλαίσιο αναφοράς.

51. Πράγματι, η επιλογή να εξετάζονται οι διατάξεις μιας εθνικής ρυθμίσεως μεμονωμένα –χωρίς ωστόσο να γίνεται συνολική σύγκριση των αποτελεσμάτων κάθε επιμέρους διατάξεως– ενέχει τον κίνδυνο οι πολίτες της Ένωσης να αξιώσουν να τύχουν τόσο των πλεονεκτημάτων που τους παρέχονται όσο και αυτών που παρέχονται στους κατοίκους ημεδαπής, χωρίς να υφίστανται ταυτοχρόνως τις ιδιαίτερες επιβαρύνσεις που ενδέχεται να υφίστανται οι υποκείμενοι σε φόρο κάτοικοι της ημεδαπής[43]. Μολονότι το δίκαιο της Ένωσης μπορεί να απαιτεί ίση μεταχείριση,

[38] Ο έλεγχος που πρέπει να διενεργηθεί προκειμένου να διαπιστωθεί αν μια ενίσχυση είναι επιλεκτική ή για να αποδειχθεί η ύπαρξη περιορισμού προσομοιάζει τρόπον τινά με τον έλεγχο περί μη διακρίσεως. Η προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα συνίσταται στην εξακρίβωση του «αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, ένα κρατικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής», υπό την έννοια του άρθρου [107] (1) της Συνθήκης, έναντι άλλων επιχειρήσεων που τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, ενόψει του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο». Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 41). Παρά ταύτα, κατά την άποψή μου, υπάρχει διαφορά μεταξύ των δύο, και συγκεκριμένα, στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων η συγκρισιμότητα πρέπει να αξιολογείται από οικονομικής και όχι από νομικής απόψεως. Επομένως, βάσει του σκοπού που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο ή βάσει του πλαισίου αναφοράς, οι επιχειρήσεις που πρέπει να θεωρηθεί ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση είναι όλες οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην αγορά στην οποία το επίμαχο μέτρο θα μπορούσε να παραγάγει τα αποτελέσματά του.

[39] Βλ. απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψεις 80 έως 87).

[40] Αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 76), και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 37).

[41] Συνεκδικασθείσες υποθέσεις της 7ης Νοεμβρίου 2019, UNESA κ.λπ. (C-105/18 έως C-113/18, EU:C:2019:935, σκέψη 61).

[42] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, σημείο 109) και απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (πτώχευση Heitkamp BauHolding) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 103).

[43] Ωστόσο, η προσέγγιση πρέπει να είναι διαφορετική όταν η επίμαχη στην κύρια δίκη κατάσταση αποτελεί συνέπεια του χαρακτηρισμού μιας συναλλαγής και, για τον σκοπό αυτόν, η φορολογική αρχή εξέτασε διάφορες διατάξεις προκειμένου να αποκλείσει διαδοχικώς την εφαρμογή άλλων φορολογικών καθεστώτων, όπως στην υπόθεση C-480/19, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (υπόθεση στην οποία θα αναπτύξω σήμερα, επίσης, τις προτάσεις μου). Συγκεκριμένα, στο μέτρο που, στην περίπτωση αυτή, καθεμιά από τις διατάξεις αυτές καθορίζει το πεδίο εφαρμογής των αντίστοιχων αυτών καθεστώτων και όχι το ποσό του καταβλητέου φόρου, καθεμιά από τις διατάξεις αυτές πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά αυτοτελές μέτρο και, ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστεί μεμονωμένα.

τούτο δεν σημαίνει ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής μπορούν να επιλέγουν κατά το δοκούν τα χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος ενός άλλου κράτους μέλους προκειμένου να αποκτήσουν κάτι που θα αποτελούσε προνομιακό καθεστώς σε σχέση με τους κατοίκους του κράτους αυτού. Έτσι, για παράδειγμα, εν προκειμένω, φαίνεται ότι ο προσφεύγων επιδιώκει να σωρεύσει τη μείωση [της βάσεως επιβολής φόρου] ύψους 50 % με την εφαρμογή ενός μέσου φορολογικού συντελεστή, αίτημα το οποίο, αν γινόταν δεκτό, θα ήταν ευνοϊκότερο από εκείνο που ίσχυε για τους κατοίκους ημεδαπής.

### *2. Εφαρμογή*

52. Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η πορτογαλική φορολογική νομοθεσία, όπως παρουσιάστηκε από το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση Hollmann, –η οποία αφορούσε τη φορολόγηση της υπεραξίας ακινήτου στην Πορτογαλία για το φορολογικό έτος 2007– κρίθηκε από το Δικαστήριο αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης.

53. Μολονότι από ορισμένες σκέψεις της αποφάσεως του Δικαστηρίου φαίνεται να προκύπτει ότι ο επίμαχος περιορισμός απέρρεε από το γεγονός ότι εφαρμοζόταν μόνο για τους κατοίκους ημεδαπής μείωση κατά 50 % της φορολογητέας βάσεως της υπεραξίας, αυτή δεν είναι ίσως η πλήρης εικόνα. Από την εξέταση των σκέψεων 37, 38, 51 και 54 της αποφάσεως αυτής προκύπτει ότι το Δικαστήριο, προκειμένου να διαπιστώσει ότι επρόκειτο για περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κατά την έννοια που περιέγραψα, δεν περιορίστηκε στη διαπίστωση ότι η βάση επιβολής του φόρου δεν ήταν η ίδια για κατοίκους ημεδαπής και αλλοδαπής. Η ουσία του προβλήματος αφορούσε τη βαρύτερη φορολογική επιβάρυνση που επιβλήθηκε στους κατοίκους αλλοδαπής λόγω της επίμαχης συναλλαγής. Όπως παρατήρησε το Δικαστήριο: «*ο φόρος* επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτου σε κράτος μέλος είναι μεγαλύτερος, όταν η μεταβίβαση γίνεται από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, από τον φόρο επί της υπεραξίας την οποία θα πραγματοποιούσε στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής ο κάτοικος του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο» [44].

54. Διατρέχοντας τον κίνδυνο να κατηγορηθώ ότι κομίζω γλαύκα εις Αθήνας, διάκριση συνιστά στην πραγματικότητα το τελικό ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλει ο κάτοικος της αλλοδαπής για πραγματοποιηθείσα υπεραξία ακινήτου, αν το ποσό του φόρου είναι μεγαλύτερο από εκείνο που θα είχε επιβληθεί στους κατοίκους της ημεδαπής στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής. Κατά συνέπεια, αυτό το οποίο ήταν κρίσιμο δεν ήταν τόσο η μη εφαρμογή της μειώσεως του 50 % στη φορολογητέα βάση όσο ο πραγματικός συνολικός φορολογικός συντελεστής που εφαρμόστηκε, ο οποίος προκύπτει από το συνδυαστικό αποτέλεσμα του ποσοστού της βάσεως επιβολής του φόρου που ελήφθη υπόψη και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή.

55. Ακόμη και αν δεν υπήρχε η μείωση του 50 % επί της φορολογητέας βάσεως, η νομοθεσία που περιέγραψε το αιτούν δικαστήριο στην υπόθεση Hollmann θα είχε θεωρηθεί εν πάση περιπτώσει ότι εισάγει διαφορετική μεταχείριση, καθόσον υπήγε την υπεραξία που πραγματοποιεί κάτοικος αλλοδαπής με χαμηλά εισοδήματα σε κατ' αποκοπήν φορολογικό συντελεστή 28 %, ενώ η ίδια

[44] Σκέψη 61. Η υπογράμμιση δική μου. Βεβαίως, στη σκέψη 40 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο ανέφερε ότι «η μείωση κατά 50 % της βάσεως επιβολής φόρου ισχύει μόνο για τις υπεραξίες που πραγματοποιούν οι κάτοικοι Πορτογαλίας, και όχι γι' αυτές που πραγματοποιούν οι κάτοικοι αλλοδαπής, πράγμα που συνιστά απαγορευόμενο από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων». Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν σταμάτησε στη διαπίστωση αυτή, αλλά έκρινε, εν συνεχεία, ότι ο περιορισμός συνίστατο στο γεγονός ότι οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής υπέκειντο, κατά συνέπεια, σε βαρύτερη φορολόγηση. Βλ., για παράδειγμα, σκέψη 51. Εξ αυτού δύναται πιθανόν να συναχθεί ότι η σκέψη 40 αποτελούσε, απλώς, ένα προσωρινό συμπέρασμα. Πράγματι, αυτό που μπορεί να «τιμωρήσει» τον υποκείμενο στον φόρο κάτοικο αλλοδαπής είναι το τελικό ποσό του οφειλόμενου φόρου και όχι ο τρόπος υπολογισμού του. Πρβλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 68).

υπεραξία που πραγματοποιεί κάτοικος ημεδαπής με το ίδιο χαμηλό εισόδημα μπορούσε να φορολογηθεί βάσει κλίμακας της οποίας ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής ήταν μικρότερος από 28 %.

56. Συγκεκριμένα, λόγω της εφαρμογής από την Πορτογαλία, αφενός, ενός συστήματος προοδευτικής φορολογήσεως για όλα τα εισοδήματα (συμπεριλαμβανομένης της πραγματοποιούμενης υπεραξίας) (που είναι το καθεστώς που εφαρμόζεται γενικώς στους κατοίκους ημεδαπής) και, αφετέρου, ενός σταθερού συντελεστή υπεραξίας (που είναι το καθεστώς που εφαρμόζεται γενικώς στους κατοίκους αλλοδαπής οι οποίοι δεν έχουν άλλα φορολογητέα εισοδήματα στην Πορτογαλία λόγω άπαξ πραγματοποιούμενης υπεραξίας), είναι σχεδόν αναπόφευκτο, σε συγκεκριμένες συγκρίσιμες καταστάσεις, ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι αλλοδαπής να τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως απ' ό,τι οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής [45]. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε αδικαιολόγητος περιορισμός, έστω και ήσσονος σημασίας, της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων πρέπει να θεωρείται ότι εισάγει διάκριση. Επομένως, αρκεί, κατ' αρχήν, ένας φορολογικός νόμος να εισάγει άμεση ή έμμεση διάκριση έστω και σε βάρος ενός φορολογουμένου που τελεί σε διασυνοριακή κατάσταση, προκειμένου η νομοθεσία αυτή να θεωρηθεί ασύμβατη προς το δίκαιο της Ένωσης [46].

57. Υπό τις συνθήκες αυτές, αντίθετα προς όσα υποστηρίζει ο προσφεύγων της κύριας δίκης, η απόφαση Hollmann δεν μπορεί να ερμηνευθεί [47] υπό την έννοια ότι, για να θέσει τέρμα στον περιορισμό τον οποίο διαπίστωσε το Δικαστήριο, η Πορτογαλική Κυβέρνηση έπρεπε οπωσδήποτε να επιτρέψει στους κατοίκους αλλοδαπής, ακόμη και αν φορολογούνταν με συντελεστή 28 %, να τύχουν επίσης μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου κατά 50 % [48]. Όπως επισήμανα ήδη, το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει στα κράτη μέλη να επιφυλάσσουν στους κατοίκους των άλλων κρατών μελών απλώς την ίδια μεταχείριση και όχι ευνοϊκότερη μεταχείριση σε σχέση με αυτήν που ισχύει για τους ημεδαπούς [49]. Κατά συνέπεια, η Πορτογαλική Κυβέρνηση είχε μόνον την υποχρέωση να φροντίσει ώστε ο συνολικός πραγματικός συντελεστής να είναι ισοδύναμος για το ίδιο είδος συναλλαγής όταν αυτή πραγματοποιείται από φορολογουμένους στο πλαίσιο συγκρίσιμων περιστάσεων.

58. Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η πορτογαλική φορολογική νομοθεσία τροποποιήθηκε με δύο τρόπους μετά την έκδοση της απόφασης Hollmann.

59. Αφενός, η Πορτογαλική Κυβέρνηση αποφάσισε να παράσχει στους υπηκόους της Ένωσης τη δυνατότητα να επιλέξουν αν θα φορολογηθούν ως κάτοικοι ημεδαπής ή ως κάτοικοι αλλοδαπής. Με τις παρατηρήσεις της η Πορτογαλική Κυβέρνηση επισήμανε ότι προτίμησε να αφήσει τους

[45] Βλ., απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, σκέψη 47).

[46] Πρβλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2008, Gouvernement de la Communauté française και gouvernement wallon (C-212/06, EU:C:2008:178, σκέψη 52). Επομένως, το να θεωρηθεί ότι μπορεί να υφίσταται διάκριση, εφόσον οι διάφορες εφαρμοζόμενες μέθοδοι υπολογισμού οδηγούν σε ισοδύναμο «συνολικό» αποτέλεσμα, δεν μου φαίνεται ότι συνάδει με την εν λόγω νομολογιακή γραμμή και με την ίδια την ουσία του ατομικού δικαιώματος που θεμελιώνει ο πολίτης της Ένωσης στις ελευθερίες κίνησης.

[47] Συναφώς, η Πορτογαλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, αν ο προσφεύγων ήθελε να επιλέξει το σύστημα που εφαρμόζεται για τους κατοίκους ημεδαπής και να επωφεληθεί από αυτή τη μείωση, θα μπορούσε να διορθώσει τη δήλωσή του, στο πλαίσιο αιτήματος πληρωμής με επιφύλαξη κάθε νομίμου δικαιώματος, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 140 του CIRS, σε συνδυασμό με τις οδηγίες της εγκυκλίου 20162, της 29ης Οκτωβρίου 2012, που εξέδωσε το ATA.

[48] Η λύση που υιοθέτησε το Δικαστήριο με τη διάταξη της 6ης Σεπτεμβρίου 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:694), ενδέχεται να φαίνεται ότι στηρίζει ένα τέτοιο αίτημα. Πράγματι, στη διάταξη αυτή το Δικαστήριο στηρίχθηκε αποκλειστικά στο γεγονός ότι οι επίμαχες ρυθμίσεις προέβλεπαν έκπτωση 50 %, χωρίς να εξετάσει την εφαρμοστέα νομοθεσία στο σύνολό της, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι υπήρχε περιορισμός. Εντούτοις, όπως προαναφέρθηκε, η λύση αυτή πρέπει να ενταχθεί στο πλαίσιο των πληροφοριών που είχε παράσχει το αιτούν δικαστήριο στο Δικαστήριο, οι οποίες αναφέρονταν μόνο στη μείωση κατά 50 % της υπεραξίας που έπρεπε να ληφθεί υπόψη αποκλειστικά υπέρ των κατοίκων ημεδαπής.

[49] Πρβλ. απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, σκέψη 20).

πολίτες της Ένωσης να προβούν σε μια τέτοια επιλογή, αντί να τους επιβάλει συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς. Τούτο αποφασίστηκε προκειμένου οι ενδιαφερόμενοι να απαλλαγούν από την υποχρέωση να γνωστοποιήσουν στις πορτογαλικές φορολογικές αρχές το συνολικό τους εισόδημα και να μη χρειαστεί να υποβληθούν στα πρόσθετα έξοδα συμμορφώσεως που θα προκαλούνταν σε μια τέτοια περίπτωση.

60. Αφετέρου, τροποποιήθηκαν, αντιστοίχως, οι φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται δυνάμει του καθεστώτος που ισχύει για τους κατοίκους Πορτογαλίας και του καθεστώτος που ισχύει για τους κατοίκους της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ειδικότερα, επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος αλληλεγγύης, ο οποίος επιβάλλεται μόνο στα πρόσωπα που κατοικούν στην Πορτογαλία.

61. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2017, μόνον το 50 % της υπεραξίας που πραγματοποίησαν οι κάτοικοι Πορτογαλίας ελήφθη υπόψη για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσεως. Στο ποσό αυτό εφαρμόστηκε το σύστημα προοδευτικής φορολογήσεως. Το υψηλότερο κλιμάκιο, για το τμήμα των εισοδημάτων που υπερέβαιναν τα 80 640 ευρώ, φορολογήθηκε με συντελεστή 48 %, στο οποίο προστέθηκε, για ορισμένους φορολογουμένους, πρόσθετος φόρος –ο φόρος αλληλεγγύης– με συντελεστή 5 % επί του εισοδήματος που υπερέβαινε τα 250 000 ευρώ. Κατά συνέπεια, ο οριακός φορολογικός συντελεστής υπεραξίας ακινήτων ήταν 26,5 %. Υπό το καθεστώς των κατοίκων αλλοδαπής δεν αναγνωρίσθηκε, όμως, η έκπτωση του 50 % για την πραγματοποιθείσα υπεραξία. Η υπεραξία αυτή φορολογήθηκε, αντιθέτως, με ενιαίο συντελεστή 28 %.

62. Δεδομένου ότι ο εφαρμοζόμενος οριακός συντελεστής ήταν υψηλότερος για τους πολίτες της Ένωσης που ήταν φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η επίμαχη εθνική νομοθεσία εισήγαγε διαφορετική μεταχείριση σε βάρος των πρώτων, επιτρέποντας τη μεγαλύτερη συνολική πραγματική φορολογική επιβάρυνσή τους για την πραγματοποίηση υπεραξίας. Υπό άλλες περιστάσεις, θα ήταν αναπόφευκτο το συμπέρασμα ότι κάτι τέτοιο συνιστά μια μορφή δυσμενούς φορολογικής διακρίσεως σε βάρος των κατοίκων αλλοδαπής, όπως είχε κριθεί με την απόφαση Hollmann.

63. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι η πορτογαλική νομοθεσία προβλέπει πλέον για κάθε πρόσωπο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος τη δυνατότητα αυτό να επιλέξει το καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής. Η παροχή της ευχέρειας αυτής αποκλείει, κατά τη γνώμη μου, το ενδεχόμενο οποιασδήποτε φορολογικής μεταχείρισης που εισάγει διάκριση, υπό την προϋπόθεση, βεβαίως, ότι οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής ενημερώθηκαν εγκαίρως και πραγματικά για τη δυνατότητα να προβούν στην εν λόγω επιλογή. Πράγματι, οι κανόνες περί ελευθεριών κινήσεως επιβάλλουν απλώς και μόνον οι υπήκοοι της Ένωσης που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος να έχουν τη δυνατότητα να επωφεληθούν από τους ίδιους φορολογικούς κανόνες με τους κατοίκους του οικείου κράτους μέλους[50].

64. Επομένως, εφόσον υπήκοος της Ένωσης που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος έχει πραγματική και αποτελεσματική δυνατότητα να επιλέξει το ίδιο καθεστώς με αυτό που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής, κάτι που προϋποθέτει να έχει ενημερωθεί δεόντως, εγκαίρως και κατά τρόπο αποτελεσματικό για την επιλογή αυτή, δεν μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη διακριτικής

[50] Κατά την Επιτροπή, η οποία τοποθετήθηκε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο προσφεύγων θα είχε να επιλέξει μεταξύ ενός παράνομου και ενός νόμιμου καθεστώτος. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι ο φερόμενος ως παράνομος χαρακτήρας της επιλογής φορολογήσεως με ενιαίο συντελεστή στηρίζεται στο ότι εισάγει διάκριση. Ως εκ τούτου, το καθεστώς αυτό θα ήταν παράνομο όχι λόγω της φύσεώς του, αλλά λόγω της συγκρίσεώς του με το καθεστώς που ισχύει για τον κάτοικο ημεδαπής. Επομένως, αφ' ης στιγμής, κατά τη γνώμη μου, καθόσον οι κάτοικοι της αλλοδαπής μπορούν να επιλέξουν να φορολογηθούν ακριβώς όπως και οι κάτοικοι της ημεδαπής δεν μπορεί να γίνει δεκτή καμία διάκριση, πρέπει, κατά λογική αναγκαιότητα, να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο αυτό μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο νόμιμων επιλογών.

μεταχείρισης [51]. Όταν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το ζήτημα αν η επιλογή αυτή ασκήθηκε από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο στερείται, κατά τη γνώμη μου, σημασίας, καθόσον τα κράτη μέλη δικαιούνται να δίνουν τη δυνατότητα στους φορολογουμένους να επιλέξουν μεταξύ περισσοτέρων καθεστώτων [52].

65. Υπογραμμίζεται ότι, όπως προαναφέρθηκε, στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως των εθνικών φορολογικών νομοθεσιών ή της ελλείψεως εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίζουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν καταλληλότερο, παραδείγματος χάριν σύστημα προοδευτικής φορολογήσεως, με την καταβολή ποσών υπολογιζόμενων βάσει των συνολικών εισοδημάτων του ενδιαφερομένου. Επομένως, η Πορτογαλία θα μπορούσε, προς εφαρμογή της αποφάσεως Hollmann, να επιβάλει στους κατοίκους αλλοδαπής την υποχρέωση να δηλώνουν, όπως οι κάτοικοι ημεδαπής, όλα τα εισοδήματά τους προκειμένου να καθορίσει με ποιον συντελεστή πρέπει να φορολογηθεί η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ακινήτου. Πράγματι, τούτο θα σήμαινε ότι οι ενδιαφερόμενοι θα είχαν την υποχρέωση να υποβάλουν δύο φορολογικές δηλώσεις, αυτή θα ήταν, ωστόσο, η δυσάρεστη, πλην όμως αναπόφευκτη, ελλείψει εναρμονίσεως, συνέπεια της παράλληλης ασκήσεως από δύο κράτη μέλη της φορολογικής τους εξουσίας [53]. Κάθε άλλη λύση θα ισοδυναμούσε, κατ' ουσίαν, με αμφισβήτηση της φορολογικής αυτονομίας κάθε κράτους μέλους.

66. Ο λόγος για τον οποίο η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν προτίμησε την επιλογή αυτή φαίνεται προφανής, θέλησε δηλαδή να περιορίσει τις φορολογικές διατυπώσεις που θα είχαν διαφορετικά επιβληθεί στους φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής [54].

67. Κατά τη γνώμη μου, η Πορτογαλία έχει, συνεπώς, κάθε δικαίωμα να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο *εφόσον* –και είναι ουσιώδης προϋπόθεση αυτή– επιτρέπει στους κατοίκους της αλλοδαπής να επιλέξουν να φορολογηθούν για την υπεραξία με τον ίδιο ακριβώς τρόπο με τον οποίο φορολογούνται οι κάτοικοι της ημεδαπής. Τούτο επιβάλλει να μη φορολογείται η υπεραξία που πραγματοποιείται στην Πορτογαλία με βάση το οριακό φορολογικό κλιμάκιο, αλλά να κατανέμεται στα διάφορα επιμέρους κλιμάκια τα οποία θα είχαν εφαρμοστεί αν όλα τα φορολογητέα εισοδήματα είχαν φορολογηθεί στην Πορτογαλία αναλογικώς προς την υπεραξία που πραγματοποιήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος ως ποσοστό επί του συνολικού εισοδήματος. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στην Πορτογαλία αντιστοιχούν κατ' ανάγκην σε ποσά που θα ενέπιπταν στο τελευταίο κλιμάκιο στο σενάριο αυτό. Αυτό σημαίνει ότι, για υποκείμενο στον φόρο με εισοδήματα ύψους 25 000 ευρώ από άλλα κράτη μέλη και 5 000 ευρώ από την Πορτογαλία, τα εν λόγω 5 000 ευρώ δεν θα έπρεπε να φορολογηθούν

[51] Ερωτηθείσα επ' αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή αναγνώρισε τις δυσκολίες που ανέκυπταν σε σχέση με τον καθορισμό του τρόπου με τον οποίο η Πορτογαλία όφειλε να εφαρμόσει την απόφαση Hollmann. Ωστόσο, η Επιτροπή παρατήρησε ότι, αν η Πορτογαλία εφάρμοζε το ίδιο φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή συνυπολογίζεται το σύνολο των εισοδημάτων τόσο των κατοίκων ημεδαπής όσο και των κατοίκων αλλοδαπής, δεν θα μπορούσε να διαπιστωθεί καμία διάκριση.

[52] Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να επιβάλλουν την εφαρμογή ενός καθεστώτος· μπορούν να αφήνουν τους ιδιώτες να επιλέξουν το καθεστώς στο οποίο επιθυμούν να υπαχθούν. Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 73).

[53] Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 38). Πράγματι, κάθε αντίθετη λύση θα ισοδυναμούσε με αμφισβήτηση της δυνατότητας των κρατών να ασκούν παραλλήλως τις αρμοδιότητές τους. Συναφώς, θα ήθελα να διευκρινίσω ότι, στο μέτρο που εκτιμώ ότι δεν αποδείχθηκε διάκριση, παρέλκει η διενέργεια ελέγχου αναλογικότητας υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης. Πράγματι, έλεγχος αναλογικότητας απαιτείται μόνον κατά το στάδιο της δικαιολογήσεως. Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψη 76).

[54] Βεβαίως, σε μια τέτοια περίπτωση, οι κάτοικοι ημεδαπής περιέρχονται σε μειονεκτική θέση, στο μέτρο που δεν έχουν τη δυνατότητα να επωφεληθούν από την ελάφρυνση των διατυπώσεων. Παρά ταύτα, όπως έχει επισημανθεί, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει τις αντίστροφες διακρίσεις. Πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουνίου 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, σκέψη 11).

για το φορολογικό έτος 2017 με συντελεστή 37 %, αλλά με τον μέσο συντελεστή που θα εφαρμοζόταν αν όλα τα εισοδήματα είχαν φορολογηθεί στην Πορτογαλία, ήτοι, σύμφωνα με τα στοιχεία της δικογραφίας, με συντελεστή 27,95 %.

68. Διατυπώνοντας την άποψη αυτή, δεν παραβλέπω το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 162 της αποφάσεως Test Claimants in the FII Group Litigation και στη σκέψη 53 της αποφάσεως Gielen, ότι «ένα εθνικό σύστημα που περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική»[55]. Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου ακολούθησε διαφορετική προσέγγιση στην απόφαση Bevola και Jens W. Trock[56] και εξέτασε αν η δυνατότητα των κατοίκων αλλοδαπής να επιλέξουν άλλο καθεστώς ασκούσε επιρροή σε σχέση με το ζήτημα της απαγορεύσεως των διακρίσεων.

69. Επομένως, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι με την απόφαση Bevola και Jens W. Trock το Δικαστήριο όντως απέστη από την προγενέστερη νομολογία, στο μέτρο που βάσει της εν λόγω νομολογίας εξεταζόταν στο πλαίσιο αυτό μεμονωμένα κάθε λεπτομέρεια της φορολογικής νομοθεσίας κράτους μέλους. Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι η προσέγγιση που υιοθέτησε το Δικαστήριο στις αποφάσεις Test Claimants in the FII Group Litigation και Gielen μπορεί να εξηγηθεί από τις εναλλακτικές επιλογές που υπήρχαν στις δύο αυτές υποθέσεις.

70. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση Test Claimants in the FII Group Litigation, οι φορολογούμενοι είχαν να επιλέξουν μεταξύ δύο συστημάτων που ήταν *αμφότερα* ασυμβίβαστα με το δίκαιο της Ένωσης[57].

71. Στη δε υπόθεση Gielen, η επιλογή που μπορούσε να γίνει ήταν μεταξύ ενός καθεστώτος το οποίο ήταν ευνοϊκό σε κάθε περίπτωση και ενός καθεστώτος που ήταν πάντοτε δυσμενές για τον φορολογούμενο[58]. Δεδομένου ότι η δεύτερη εναλλακτική επιλογή δεν προσέφερε κανένα πλεονέκτημα, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος παρείχε δυνατότητα επιλογής μεταξύ των δύο δεν μπορούσε να έχει άλλον σκοπό από το να παραπλανήσει κάποιους φορολογούμενους. Αντιθέτως, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση Hirvonen, όταν οι πολίτες της Ένωσης έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν ένα συνολικώς ευνοϊκότερο καθεστώς έναντι του γενικού συστήματος φορολογήσεως, το οποίο επιβαρύνει λιγότερο τους φορολογουμένους κατοίκους αλλοδαπής από τους φορολογουμένους κατοίκους ημεδαπής, η προσέγγιση που έγινε δεκτή στην απόφαση Gielen δεν μπορεί να εφαρμοστεί[59].

72. Λαμβανομένων υπόψη αυτών των ανταγωνιστικών τάσεων της νομολογίας, φρονώ ότι, αν το Δικαστήριο δεν ακολουθήσει την προσέγγιση που υιοθέτησε το τμήμα μείζονος συνθέσεως στην υπόθεση Bevola και Jens W. Trock, το ερώτημα που πρέπει να τεθεί στην υπό κρίση υπόθεση είναι κατά πόσον θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ένα φορολογικό καθεστώς εισάγει διακρίσεις σε

[55] Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 162), και της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 53).

[56] Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2018, Bevola και Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, σκέψη 25).

[57] Στην υπόθεση Test Claimants in the FII Group Litigation, η άλλη επιλογή στην οποία γινόταν αναφορά στην εν λόγω απόφαση ήταν η επιλογή στη σκέψη 15 και για την οποία το Δικαστήριο είχε ήδη διαπιστώσει ότι ήταν επίσης μειονεκτική. Βλ. απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψεις 61 έως 65).

[58] Βλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 40). Πράγματι, η μόνη διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων, όπως την περιγράφει το Δικαστήριο, έγκειται στο γεγονός ότι μόνο σε ένα από τα δύο συστήματα συνυπολογίζονταν οι ώρες εργασίας που είχαν πραγματοποιηθεί σε άλλο κράτος μέλος.

[59] Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, σκέψη 43).

διασυνοριακές καταστάσεις στις οποίες πολίτης της Ένωσης δύναται να επιλέξει μεταξύ δύο δυνατοτήτων, καθεμιά από τις οποίες έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, εκ των οποίων όμως η μία αντιστοιχεί απολύτως στο καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής.

73. Κατά τη γνώμη μου, η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν μπορεί παρά να είναι αρνητική. Πράγματι, σε μια ελεύθερη οικονομία της αγοράς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα άτομα ενεργούν ορθολογικά [60]. Ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα για το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο δεν επέλεξε το καθεστώς που θα ελαχιστοποιούσε τη φορολογική του επιβάρυνση [61]. Εξάλλου, το γεγονός ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής όφειλαν να επιλέξουν, ανάλογα με την κατάστασή τους, ποιο ήταν το καλύτερο γι' αυτούς καθεστώς, αντί να τους επιβληθεί η εφαρμογή ειδικού καθεστώτος, δεν μπορεί να συνιστά, *αφ' εαυτού*, μορφή περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Για να αποδειχθεί η ύπαρξη περιορισμού, πρέπει να υφίσταται διάκριση. Επομένως, όπως επισήμανα ανωτέρω, εκείνο που έχει σημασία είναι ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής έχουν τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμούν, να επιλέξουν να φορολογηθούν για την υπεραξία που πραγματοποίησαν, επί της ίδιας ακριβώς φορολογικής βάσεως με τους κατοίκους της ημεδαπής.

74. Μολονότι πράγματι, όπως προβλέπεται στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, στον φορολογικό τομέα δεν μπορεί να αναμένεται πλήρης και απόλυτη ισότητα, αυτό που πρέπει να εξετάζεται στις υποθέσεις αυτές είναι η ουσία του ισχυρισμού περί διακρίσεως. Στο πλαίσιο αυτό, μια συγκεκριμένη διάταξη εθνικής νομοθεσίας δεν μπορεί να εξεταστεί μεμονωμένα, χωρίς να ληφθεί υπόψη το σύνολο των δυνατοτήτων που διαθέτουν τα ενδιαφερόμενα πρόσωπα. Όπως εξήγησα, το γεγονός και μόνον ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής δικαιούνται μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου δεν αρκεί, *αφ' εαυτού*, προκειμένου να κριθεί αν υφίσταται διαφορετική μεταχείριση: πρέπει να ληφθεί εξίσου υπόψη το σύνολο των διάφορων κανόνων που επηρεάζουν τον καθορισμό του πραγματικού φορολογικού συντελεστή [62].

75. Εν προκειμένω, είναι αληθές ότι ο *πραγματικός* εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (αφού δηλαδή ληφθούν υπόψη οι διαφορές των φορολογικών βάσεων) είναι σε κάθε περίπτωση υψηλότερος για τους πολίτες της Ένωσης που είναι κάτοικοι αλλοδαπής απ' ό,τι για τους κατοίκους ημεδαπής. Ωστόσο, παρατηρείται ότι, όσον αφορά τον πραγματικό οριακό συντελεστή, η διαφορά αυτή ήταν 1,5 % το 2017 (λόγω της επιβολής της πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης), ενώ ανερχόταν σε 4 % το 2007, ήτοι κατά το φορολογικό έτος στο οποίο αναφέρεται η απόφαση Hollmann [63].

76. Περαιτέρω, αυτό που έχει ενδεχομένως μεγαλύτερη σημασία είναι ότι καταδείχθηκε, κατά τρόπο που δεν ήταν ίσως τόσο σαφής στην υπόθεση Hollmann, ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής, μολονότι οφείλουν να υποβάλλουν φορολογική δήλωση, εντούτοις δεν υποχρεούνται να δηλώνουν το σύνολο των εισοδημάτων τους στην πορτογαλική φορολογική αρχή. Σε αντίθεση με τους κατοίκους ημεδαπής, επομένως, οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν έχουν υποχρέωση να συμπληρώσουν όλα τα παραρτήματα της φορολογικής δήλωσης και να συνυποβάλουν δικαιολογητικά. Δεδομένου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι πρόσθετες διοικητικές επιβαρύνσεις που φέρουν οι κάτοικοι αλλοδαπής στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος ενδέχεται να συνιστούν περιορισμό, το γεγονός ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής δεν επιβαρύνονται με

60 Πρβλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, σκέψη 38).

61 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, σκέψεις 64 και 65).

62 Απόφαση της 9ης Μαρτίου 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, σκέψη 56).

63 Βλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψεις 7, 9 και 38).

τέτοιου είδους επιβαρύνσεις θα πρέπει, αντιστρόφως, να λαμβάνεται εξίσου υπόψη, προκειμένου να κριθεί αν ένα φορολογικό μέτρο θέτει ή όχι σε μειονεκτική θέση τους συγκεκριμένους φορολογούμενους [64].

77. Αν εξεταστεί, για παράδειγμα, η κατάσταση ενός προσώπου το οποίο, κατά το οικονομικό έτος 2017, απέκτησε εισόδημα άνω των 250 000 ευρώ και πραγματοποίησε, επίσης, πλέον των εισοδημάτων του, υπεραξία ύψους 5 000 ευρώ από την πώληση χώρου σταθμεύσεως αυτοκινήτων, η διαφορά αυτή ανέρχεται μόλις σε 153 ευρώ [65]. Δεδομένου ότι, σε περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω πρόσωπο επιλέξει να εξομοιωθεί με κάτοικο ημεδαπής, θα πρέπει να δηλώσει, όπως και κάθε ημεδαπός, το σύνολο των εισοδημάτων του, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από πηγές μη ευρισκόμενες στο έδαφος του οικείου κράτους και, ενδεχομένως, να δικαιολογήσει τα εισοδήματα αυτά, ευλόγως θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, ο συγκεκριμένος αλλοδαπός θα επιλέξει το καθεστώς του κατοίκου αλλοδαπής.

78. Επομένως, το καθεστώς κατοίκου αλλοδαπής, το οποίο εφαρμόζεται σε καταστάσεις που δεν μπορούν εκ των προτέρων να προβλεφθούν επακριβώς [66], θα μπορούσε, υπό ορισμένες περιστάσεις, να είναι ευνοϊκότερο για τους κατοίκους άλλου κράτους μέλους απ' ό,τι για τους κατοίκους του κράτους μέλους φορολογήσεως. Η περίπτωση αυτή μπορεί ομολογουμένως να φαίνεται εντελώς οριακή, πλην όμως είναι υπαρκτή. Επομένως, δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο η απόφαση να επιλεγεί το καθεστώς κατοίκου αλλοδαπής να είναι αποτέλεσμα ορθολογικής επιλογής.

79. Φρονώ ότι, εν πάση περιπτώσει, οι εκτιμήσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Test Claimants in the FII Group Litigation και Gielen, ακόμη και αν το Δικαστήριο θεωρήσει ότι οι αποφάσεις αυτές εξακολουθούν να αντικατοπτρίζουν την πάγια νομολογία, δεν μπορούν να μεταφερθούν άνευ επιφυλάξεων σε νομοθεσία όπως η επίμαχη ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση. Αυτό που αποτελεί, πάντως, το σημαντικότερο στοιχείο είναι ότι πρέπει να παρέχεται στους κατοίκους αλλοδαπής δυνατότητα επιλογής ως προς το ζήτημα αυτό: πρέπει να ενημερώνονται σχετικά με το δικαίωμά τους –και, στη συνέχεια, να έχουν τη δυνατότητα– να τύχουν της ίδιας μεταχειρίσεως με τους κατοίκους ημεδαπής όσον αφορά τη φορολόγηση του κεφαλαίου.

[64] Πρβλ. αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 1984, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (74/82, EU:C:1984:34, σκέψη 51), της 18ης Οκτωβρίου 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, σκέψη 32), και της 30ής Ιανουαρίου 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, σκέψη 62). Ωστόσο, τούτο δεν συμβαίνει αν τα τέλη αυτά δικαιολογούνται από την ιδιαίτερη κατάσταση των κατοίκων αλλοδαπής και είναι ανάλογα προς το αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου μέτρο. Πρβλ. απόφαση της 30ής Απριλίου 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, σκέψη 37).

[65] Όπως εκτέθηκε ανωτέρω, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο μέσος συντελεστής (στο παράδειγμα αυτό συντελεστής ύψους 44,9 %, στον οποίο προστίθεται το 5 % του φόρου αλληλεγγύης) και όχι ο οριακός συντελεστής. Επομένως, η διαφορά ανέρχεται σε 152,32 ευρώ και όχι σε 75 ευρώ.

[66] Επί της σημασίας του γεγονότος αυτού, βλ. απόφαση της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 72).

## V. Πρόταση

80. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων), Πορτογαλία] ως εξής:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία υποβάλλει σε φορολογικό καθεστώς διαφορετικό από εκείνο που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής τη φορολόγηση της υπεραξίας που πραγματοποιεί από τη μεταβίβαση ακινήτου κειμένου σε κράτος μέλος κάτοικος άλλου κράτους μέλους, υπό την προϋπόθεση ότι η ίδια αυτή ρύθμιση παρέχει στους κατοίκους αλλοδαπής τη δυνατότητα να επιλέξουν το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής. Υπό τις συνθήκες αυτές, οι αρχές του οικείου κράτους μέλους πρέπει να βεβαιώνονται ότι η δυνατότητα μιας τέτοιας επιλογής γνωστοποιήθηκε στους κατοίκους αλλοδαπής κατά τρόπο σαφή, έγκαιρο και κατανοητό και ότι εξουδετερώνονται οι συνέπειες του γεγονότος ότι το σύνολο των εισοδημάτων του ενδιαφερομένου δεν φορολογείται στο εν λόγω κράτος. Ωστόσο, αρμόδιο για την εξακρίβωση της τηρήσεως των απαιτήσεων αυτών είναι το αιτούν δικαστήριο.