GERARD HOGAN
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. november 19.[1]

C-388/19. sz. ügy

MK
kontra
Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ}, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – A tőke szabad mozgása – Elvégzendő teszt – A hátrányos megkülönböztetés tilalmának elve – Adójogszabályok – Az ingatlanból származó tőkenyereséget terhelő adó – Belföldi illetőségű és külföldi illetőségű adóalanyok – A helyzetek összehasonlíthatósága – A külföldi illetőségű adóalanyokat terhelő magasabb adóteher – Az egyenlő bánásmód fogalma – A külföldi illetőségű adóalanyok arra vonatkozó lehetősége, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszert válasszák”

I. Bevezetés

1. Az EUMSZ 18., EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk értelmezését magában foglaló előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az MK mint felperes és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között folyamatban lévő adójogi jogvita keretében terjesztették elő. E jogvita tárgyát az MK 2017. évi jövedelme tekintetében az adóhatóság által hozott adóhatározat képezi. A jelen kérelem ismét azt a kérdést veti fel, hogy mi minősül a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok tekintetében hátrányosan megkülönböztető adóztatásnak.

2. MK Franciaországban rendelkezik illetőséggel. Lényegében azt kifogásolja, hogy magasabb mértékű tőkenyereség-adót kell fizetnie egy portugál vagyontárgy átruházása után, mivel ebben az országban külföldi illetőségű adóalanynak minősül. A jelen ügy így azt a kérdést veti fel, hogy a hátrányos megkülönböztetés – és tágabb értelemben a tőke szabad mozgása korlátozásának – megállapításához átfogóan kell-e értékelni valamely különös adórendszer alkalmazásából eredő minden következményt. Másként fogalmazva, az a kérdés, hogy e célból a másik tagállamban illetőséggel rendelkező személyek rendelkezésére álló valamennyi adójogi lehetőséget kell-e összehasonlítani az adóztató tagállamban illetőséggel rendelkező személyek rendelkezésére álló valamennyi adójogi lehetőséggel, vagy ezt az összehasonlítást minden egyes lehetőség tekintetében e lehetőségek elszigetelt vizsgálata mellett kell elvégezni.

3. E kérdések vizsgálata előtt célszerű lehet először meghatározni mind a nemzeti jog, mind az uniós jog releváns rendelkezéseit.

1 Eredeti nyelv: angol.

II. Jogi háttér

4. A Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (a személyi jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: CIRS) 10. cikke (1) bekezdésének a) pontja a következőképpen határozza meg a „tőkenyereség” fogalmát:

„1. »Tőkenyereséget« képeznek azok a jövedelmek, amelyek anélkül, hogy azokat vállalkozásból vagy foglalkozásból, tőkéből vagy ingatlanból származónak tekintenék, az alábbiakból származnak:

a) az ingatlanokon meglévő dologi jogok visszterhes átruházása, és minden, a magánvagyonba tartozó ingatlannak önálló jogcímen, tulajdonosa által vállalkozási és szakmai tevékenységre történő felhasználása”.

5. A CIRS „Hatály” című 15. cikkének 1. és 2. bekezdése értelmében:

„1. A Portugáliában illetőséggel rendelkező személyek esetében a teljes jövedelmet – a portugál területen kívül szerzett jövedelmet is beleértve – személyi jövedelemadó terheli.

2. A külföldi illetőségű személyek esetében kizárólag a portugál területen szerzett jövedelem után kell személyi jövedelemadót fizetni.”

6. A CIRS 18. cikke (1) bekezdése h) pontjának alkalmazásában a következőket kell portugál területen szerzett jövedelemnek tekinteni:

„h) a portugál területen található ingatlanból származó jövedelem, beleértve az annak átruházásából származó tőkenyereséget is”.

7. Az alapügy tényállásának megvalósulása idején a CIRS „Tőkenyereség” című 43. cikke 1. és 2. bekezdésének a 2016. december 28-i 42/2016. sz. törvénnyel (OE/2013) megállapított szövege a következőképpen szólt:

„1. A tőkenyereségnek minősülő jövedelem értéke az adott évben elért tőkenyereségek és elszenvedett tőkeveszteségek egyenlege, az alábbi rendelkezésekben foglaltak szerint számítva.

2. Az előző bekezdésben hivatkozott egyenleg – akár pozitív, akár negatív – értékének mindössze 50%-át kell figyelembe venni a belföldi illetőséggel rendelkező személyek által végrehajtott, a 10. cikk 1. bekezdésének a), c) és d) pontjában felsorolt átruházások esetében.”

8. A CIRS 68. cikkének (1) bekezdése tartalmazza a progresszív adósávokat. 2017-ben az alábbi adómértékeket kellett alkalmazni: [2]

2 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kiderül, hogy (a lenti táblázat B oszlopában szereplő) „átlagos mérték” fogalma az adóköteles jövedelemnek az egyes adósávok felső határának megfelelő összegét jelenti. Minden, e határt túllépő adóköteles jövedelmet a következő adósáv (a lenti táblázat A oszlopában szereplő) „általános mértéke” alapján adóztatnak.

Adóköteles jövedelem (euróban)	Mértékek (százalékban)	
	Általános (A)	Átlagos (B)
7091-ig	14.50	14 500
7091 felett, legfeljebb 20 261-ig	28.50	23 600
20 261 felett, legfeljebb 40 522-ig	37	30 300
40 522 felett, legfeljebb 80 6400-ig	45	37 613
80 640 felett	48.00	–

9. A 68A. cikk alapján 2,5%-os szolidaritási különadó terhelte a 80 000 és 250 000 euró közötti adóköteles jövedelmet; ezen összegen felül a különadó mértéke 5% volt.

10. A CIRS 72. cikkének az alapügyben alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezett:

„1. 28%-os autonóm adómérték alkalmazandó a következőkre:

a) a 10. cikk 1. bekezdésének a) és d) pontjában említett, külföldi illetőségű személyek által elért tőkenyereség, feltéve, hogy az nem portugál területen található állandó telephelytől származik;

[…]

9. Az Európai Unió és az Európai Gazdasági Térség másik tagállamában illetőséggel rendelkező adóalanyok, feltéve, hogy ez utóbbi esetben adójogi területen információcsere áll fenn, az 1. bekezdés a) és b) pontjában és a 2. bekezdésben említett jövedelmekkel kapcsolatban választhatják a szóban forgó jövedelmek azon adómérték szerinti adózását, amely a 68. cikk 1. bekezdésében szereplő táblázat alapján alkalmazandó lenne abban az esetben, ha e jövedelmeket portugál területen illetőséggel rendelkező adóalanyok szereznék meg.

10. Az előző bekezdésben említett adómérték meghatározása során a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos feltételek szerint kell figyelembe venni minden jövedelmet, ideértve az említett területen kívül szerzett jövedelmeket.

[…]”

III. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11. 2018. május 31-én MK adóbevallást nyújtott be a portugál adóhatósághoz a 2017. adóévre vonatkozóan a Model 3 IRS (személyi jövedelemadó) keretében. E bevallásban MK ingatlanból származó jövedelme mellett egy Portugáliában található épület viszonteladásából származó tőkenyereség értékét is bevallotta. A vonatkozó adóbevallás alapján a felperes a bevallás előlapján a 8B táblázatban bejelölte a 4. rovatot (amely a „külföldi illetőségű adóalanyokra” vonatkozik), a 6. rovatot (amely „az Európai Unió egyik országában illetőséggel rendelkező adóalanyokra” vonatkozik) és a 7. rovatot (a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó adózás választása esetén), kizárva a 9. rovat választását (a CIRS 68. cikkében foglalt általános adómérték szerinti adózás) és a 10. rovat választását (a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó szabályozás választása).

12. 2018. július 5-i adóhatározatával az adóhatóság 24 654,22 euró összegű adót állapított meg az ingatlanügyletekből származó tőkenyereség 100%-ára 28%-os különös adómérték alkalmazásával. A hatóság ennélfogva nem alkalmazta az adóalapnak a belföldi illetőségű adóalanyok esetében alkalmazandó 50%-os csökkentését.

13. 2018. november 30-án MK megtámadta az említett határozatot a nemzeti bíróság előtt annak jogellenessége miatt, arra hivatkozva, hogy az olyan jogszabályi rendelkezéseken alapul, amelyek hátrányosan megkülönböztetik más uniós tagállamok nem portugál adóilletőséggel rendelkező állampolgárait. MK ennek megfelelően azzal érvelt, hogy ez a szabályozás a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül.

14. A nemzeti bíróság e tekintetben rámutat arra, hogy 2007. október 11-i Hollmann ítéletében (C-443/06, EU:C:2007:600) a Bíróság megállapította, hogy a 2003. adóévre alkalmazandó portugál adójogi szabályozás a tőkemozgás EUMSZ 63. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg. A nemzeti bíróságban ezért felmerült a kérdés, hogy e szabályozás későbbi módosításai ténylegesen megszüntették-e a tőkemozgásnak a Bíróság által az említett ítéletben azonosított korlátozását.

15. E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ 18., EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk] együttes rendelkezéseit […], hogy ezekkel ellentétes a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti jogi szabályozás, [amelyet módosítottak] annak lehetővé tétele [érdekében], hogy az adott tagállamban (Portugália) található ingatlanoknak az Európai Unió másik tagállamában (Franciaország) illetőséggel rendelkező adóalany által történő értékesítéséből származó tőkenyereséget opcionális jelleggel ne terhelje magasabb adóteher, mint amelyet az ingatlanok helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany által az ugyanilyen típusú ügylet révén elért tőkenyereségre alkalmaznának?”

IV. Elemzés

16. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság kérdése a Szerződés több rendelkezésére utal, először azt kell meghatározni, hogy azok közül ténylegesen mely rendelkezések bírnak relevanciával.

A. A Szerződés releváns rendelkezéseinek meghatározása

17. Kérdésében a nemzeti bíróság az EUMSZ 18., EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikkre hivatkozik. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

18. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerint a 63. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely többek között közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve – függ össze.

19. A 65. cikk (1) és (3) bekezdése többek között úgy rendelkezik, hogy a 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. Ennek az a feltétele, hogy e jogszabályi rendelkezések nem szolgálhatnak az EUMSZ 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

20. E tekintetben megemlítendő, hogy bár az EUMSZ nem határozza meg a „tőkemozgás” fogalmát, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) az annak mellékletében foglalt nómenklatúrával és magyarázó megjegyzéssel együtt e tekintetben tájékoztató jelleggel bír.[3] A magyarázó megjegyzés szerint a határokon átnyúló tőkemozgások magukban foglalják többek között „[é]pületek vagy földterület vásárlás[át], valamint épületek megépítés[ét is] természetes személyek által nyereségszerzés vagy személyes használat céljából”. Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy minden olyan nemzeti intézkedés, amely egy tagállamban található épület külföldi illetőségű természetes személyek általi megvásárlásával kapcsolatos, az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk hatálya alá tartozik akkor is, ha a vásárlásra nem befektetési célból került sor.[4]

21. A belső piachoz kapcsolódó mozgási szabadságok alkalmazása két feltétel együttes teljesülésétől függ. Először is az alapügyben szóban forgó helyzet nem lehet tisztán az érintett tagállamon belüli.[5] Másodszor, még nem lehet teljes mértékben harmonizált az azon nemzeti intézkedés hatálya alá tartozó terület, amelynek az uniós joggal való összeegyeztethetőségét vitatják.[6] A jelen ügyben azonban e két feltétel kétségtelenül teljesül, ennélfogva tehát alkalmazni kell a 63–65. cikket.

22. Mivel ezek a rendelkezések a hátrányos megkülönböztetés tilalmának elvét érvényesítik a tőke szabad mozgásának területén, a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében felvázolt helyzetben az EUMSZ 18. cikk alapján sem kell vizsgálatot lefolytatni. Ez a cikk, amely az állampolgárság alapján történő bármely hátrányos megkülönböztetés tilalmának általános elvét fogalmazza meg, csak az uniós jog által szabályozott azon esetekben alkalmazható önállóan, amelyekre a Szerződés nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést tiltó különös szabályt.[7]

23. Következésképpen a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmének tárgyát képező nemzeti adóintézkedéseket kizárólag a tőke szabad mozgása elvének fényében kell megvizsgálni.

B. Az elvégzendő vizsgálat terjedelméről

24. Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy a felvetett kérdés nem kizárólag a felperes helyzetére, hanem általánosabban a nemzeti bíróság által ismertetett nemzeti jogszabályi rendelkezésnek az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozik. Mivel a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell,[8] úgy vélem, hogy a szóban forgó adórendszert kell megvizsgálni, nem pedig a felperes konkrét helyzetét. Hasonlóképpen, mivel a felvetett kérdés nem érinti harmadik országban illetőséggel rendelkező személyek helyzetét, – még ha a tőke szabad mozgásának elve a tagállamok és harmadik országok közötti korlátozásokat is tiltja – véleményem szerint nem kell megvizsgálni ezt a kérdést.

25. Ha a Bíróság mégis foglalkozik a harmadik országban illetőséggel rendelkező személyek helyzetével, akkor úgy kell tekinteni, hogy a Bíróság által a 2018. szeptember 6-i Patrício Teixeira végzésében (C-184/18, nem tették közzé, EU:C:2018:694) (amelyre a jelen ügyben érintett felek némelyike hivatkozott) hozott döntés a kérdést előterjesztő bíróság kérelmében bemutatott helyzet tekintetében úgy tekinthető, hogy az a jelen ügyre nézve nem szükségszerűen releváns.

3 Lásd ebben az értelemben: 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131, 39. pont).

4 Lásd ebben az értelemben: 1999. március 16-i Trummer és Mayer ítélet (C-222/97, EU:C:1999:143, 24. pont).

5 Lásd ebben az értelemben: 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 47. pont).

6 Lásd ebben az értelemben: 2014. október 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-100/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2293, 62. pont); 2018. március 22-i Jacob és Lassus ítélet (C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 72. pont).

7 Lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 55. pont).

8 Lásd ebben az értelemben: 2019. július 29-i Vethanayagam és társai ítélet (C-680/17, EU:C:2019:627, 36. pont).

26. Az említett ügyben, amely a 2007. adóév tekintetében hatályos portugál szabályozásra vonatkozott, a Bíróság lényegében a következőket állapította meg:

– nem kell bejelenteni az ügyet, mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek, és az eljárási szabályzat 99. cikke alapján ezért indokolt végzéssel is el lehet dönteni;

– az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének alkalmazása kizárható, mivel a szóban forgó rendelkezés lényegében már a törvény 1993. december 31-én hatályos eredeti változatában is szerepelt; [9]

– mivel a CIRS 43. cikke (2) bekezdésének szövegéből nem tűnik ki, hogy e rendelkezés a lakóhelyük alapján különbséget tesz a külföldi illetőségű adózók között, meg kell állapítani, hogy az eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik. [10]

27. Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy „[a]z olyan tagállami szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, amely az e tagállamban található ingatlan harmadik országban illetőséggel rendelkező személy általi elidegenítéséből származó tőkejövedelemre magasabb adóterhet ír elő annál, mint amely az ugyanilyen típusú ügylet esetében az említett tagállamban illetőséggel rendelkező személy által szerzett tőkejövedelemre alkalmazandó, a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül, amely – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – nem tartozik az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében előírt kivétel alá, és nem igazolható az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésében említett indokokkal”. [11]

28. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy mivel az EUMSZ 267. cikk értelmében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel valamely uniós jogszabály konkrét ügyre történő alkalmazására, és így arra sem jogosult, hogy a nemzeti jog valamely rendelkezését ezen uniós jogszabályra tekintettel minősítse, [12] az elé terjesztett kérdésekre adandó válaszok szükségszerűen a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett előfeltevésen és ennélfogva az alkalmazandó nemzeti szabályozás e bíróság általi bemutatásán, és nem feltétlenül az adott tagállamban fennálló jogi helyzeten alapulnak, mivel a Bíróságnak csak közvetett és részleges tudomása van erről a helyzetről. [13]

29. A Patrício Teixeira ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság az akkoriban hatályos releváns rendelkezésként kizárólag a CIRS 43. cikkének (2) bekezdésére hivatkozott, amely a tőkenyereség 50%-ára korlátozza az adóalapot a belföldi illetőségű adózók általi ingatlanértékesítések esetében. A Bíróság ezért kizárólag e konkrét rendelkezés alapján jutott arra a következtetésre, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által az alkalmazandó portugál szabályozásként ismertetett szabályozás ellentétes az uniós joggal.

30. A jelen ügy iratai arra utalnak, hogy adott esetben nem a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése az egyetlen olyan releváns jogszabályi rendelkezés, amelyet figyelembe kell venni annak megállapításához, hogy az adott tagállamban található ingatlannak egy harmadik országban illetőséggel rendelkező adóalany által történő értékesítéséből származó tőkenyereséget magasabb adóteher terhelte-e – és továbbra is terheli-e – annál, mint amelyet az adott tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany által az ugyanilyen típusú ügylet révén elért tőkenyereségre alkalmaznának. Úgy tűnik ugyanis, hogy a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése egy sor olyan rendelkezés részét képezi, amelyek együttesen a belföldi illetőségű adózókra alkalmazandó összetett tőkeadóztatási rendszert alkotnak. E többi rendelkezés alapján az ilyen személy által elért nyereséget progresszíven adóztatják bizonyos jövedelemsávok

9 32. pont.

10 37. pont.

11 Saját fordítás.

12 Lásd például: 2005. május 26-i António Jorge ítélet (C-536/03, EU:C:2005:323, 15. pont).

13 Lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank ítélet (C-625/17, EU:C:2018:939, 41. pont).

szerint. A portugál adójogi szabályozás ezért végeredményben a bármely adóévben szerzett jövedelem és elért tőkenyereség összesítését írja elő. A CIRS 72. cikkének (1) bekezdése ezzel szemben úgy rendelkezik, hogy a harmadik országban illetőséggel rendelkező adóalany által elért nyereséget átalányadó terheli.

31. E rendelkezések ennélfogva arra engednek következtetni, hogy annak kérdése, hogy a portugál szabályozás az EUMSZ 63., EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk szempontjából hátrányosan megkülönböztető adóztatást valósít-e meg, önmagában nem annyira az adóalapnak a CIRS 43. cikke (2) bekezdésében a belföldi illetőségű adóalanyok tekintetében előírt 50%-os csökkentésétől, mint inkább a tényleges adómérték tekintetében adott esetben ebből eredően fennálló tényleges különbségtől függ. Annak kérdéséről van tehát szó, hogy olyan egységes adómértékkel adóztatták-e a külföldi illetőségű adóalanyok ingatlanból származó tőkenyereségét, amely magasabb volt, mint a belföldi illetőségű adóalanyok által elért ilyen tőkenyereségre alkalmazott tényleges marginális adómérték.

32. Következésképpen, ha a kérdést előterjesztő bíróság a Patrício Teixeira ügyben a maga egészében ismertette volna a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszert, valószínűnek tartom, hogy a Bíróság nem jutott volna arra a következtetésre, hogy az a körülmény, hogy a CIRS 43. cikkének (2) bekezdése 1993. december 31-én nem tett különbséget a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok között, nem tekinthető elegendőnek annak megállapításához, hogy az adott időpontban nem állt fenn objektív különbség az adózók említett ügyben szóban forgó két csoportjának helyzetében. Álláspontom szerint a Bíróságnak ebben az esetben inkább azt kellett volna megvizsgálnia, hogy ez a különbség ténylegesen az említett rendelkezés és a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó adórendszert alkotó többi rendelkezés együttes hatásának eredménye-e.

33. Ilyen körülmények között, noha a Bíróság által a Patrício Teixeira ügyben levont következtetés természetesen helytálló a nemzeti bíróság által az említett ügyben előterjesztett kérelemben ismertetett előfeltevés (vagyis hogy a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyok helyzete *kizárólag* abban tér el, hogy az előbbiek esetében 50%-kal csökkentik az adóalapot) fényében, meg kell vizsgálni, hogy ez az előfeltevés ténylegesen megfelel-e a Portugáliában a 2007. adóév (és a későbbi adóévek) tekintetében fennálló jogi helyzetnek. Azt is meg kell vizsgálni, hogy nem kell-e figyelembe venni más, a jelen ügyben hivatkozott rendelkezésekhez hasonló rendelkezéseket.[14] Ezeket az elemeket ennélfogva részletesebben meg kell vizsgálni annak megállapítása érdekében, hogy kizárható-e többek között az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének esetleges alkalmazása.

34. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanakkor e tekintetben kizárólag a nemzeti bíróság feladata a valamely uniós aktus által rögzített időpontban létező jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság pedig csak arra rendelkezik hatáskörrel, hogy meghatározza az olyan uniós fogalom értelmezési szempontjait, amely egy adott időpontban létező nemzeti jogszabálytól való eltérést engedő uniós rendszer alkalmazásának alapját képezi.[15]

14 E tekintetben rámutatok arra, hogy az EUMSZ 64. cikk alkalmazhatóságához az intézkedésnek nem részleteiben, hanem csupán lényegében kell az érintett tagállam jogrendjének 1993. december 31. óta folyamatosan a részét képeznie. Lásd: 2019. február 26-i X (Harmadik országokban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 38. pont).

15 Lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 191. pont).

C. A tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozás hatályban létéről

1. Az alkalmazandó elvek

35. Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók alapvetően a tagállamok hatáskörébe tartoznak. A tagállamok feladata meghatározni adóztatási joghatóságuk terjedelmét, valamint adórendszerük alapelveit. A nemzeti adójogi szabályozás harmonizációjának jelenlegi állapotában tehát a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk megfelelőnek ítélt adóztatási rendszert, ideértve többek között a progresszív adózás vagy az átalányadózás előírását is.[16] Ebben az összefüggésben a tagállamok a hatékony adóbeszedés biztosításához általuk szükségesnek tekintett nyilatkozattételi és adminisztratív kötelezettségeket írhatnak elő.[17]

36. A belső piachoz kapcsolódó alapvető szabadságok tehát nem értelmezhetők akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait a többi tagállam adójogi szabályaival összehangolni annak biztosítása végett, hogy ezzel az e nemzeti adójogi szabályok alkalmazásából származó valamennyi különbség megszűnjön.[18] Következésképpen előfordulhat, hogy két tagállam eltérő kapcsolóelv alapján adóztatja meg ugyanazt az ügyletet.[19] Mindez azt jelenti, hogy a mozgási szabadságok – bármilyen fontosak is – nem a különböző nemzeti adórendszerek közötti összhanggal kapcsolatos problémák megoldását szolgálják.[20] Azok célja kizárólag annak biztosítása, hogy a tagállamok hátrányos megkülönböztetéstől mentesen gyakorolják hatásköreiket. Különösen nem a Bíróság feladata annak meghatározása, hogy milyen legyen a tagállam adórendszere.

37. A tagállamoknak mindazonáltal a szabad mozgás elvének tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk adóztatási hatáskörüket. Ez azt jelenti, hogy a tagállamoknak tartózkodniuk kell attól, hogy a szabad mozgáshoz való jogukat gyakorló személyek hátrányára hátrányosan megkülönböztető intézkedéseket fogadjanak el.[21]

38. Az adóztatástól eltérő területeken a szabad mozgáshoz való jog korlátozásának minősül valamennyi olyan nemzeti intézkedés, amely – legyen bár *prima facie* megkülönböztetés nélkül alkalmazandó – alkalmas arra, hogy megzavarja, vagy kevésbé vonzóvá tegye a Szerződés által biztosított mozgási szabadságnak az Unió polgárai általi gyakorlását.[22]

16 Lásd: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. pont). Az uniós jog nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy egyeztessenek egymással ugyanazon nyereség kettős adóztatása, illetve fordítva, annak elkerülése érdekében, hogy a nyereség egyáltalán ne legyen megadóztatva. Lásd: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. pont).

17 Lásd: 2020. április 30-i Société Générale ítélet (C-565/18, EU:C:2020:318, 37. pont). Ami az adminisztratív terhet illeti, a tagállamoknak természetesen azonos módon kell kezelniük a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyokat, de csak annyiban, amennyiben ugyanazon rendszer hatálya alá tartoznak, mivel az adminisztratív terhek közötti különbség máskülönben csupán a rendszerbeli különbség kiterjesztését jelenti, és ezért azt nem lehet elszigetelten vizsgálni. Lásd: 2016. április 14-i Sparkasse Allgäu ítélet (C-522/14, EU:C:2016:253, 25. pont).

18 2020. február 27-i AURES Holdings ítélet (C-405/18, EU:C:2020:127, 32. pont).

19 A kettős adóztatással kapcsolatos kérdéseket főszabály szerint két- vagy többoldalú egyezmények útján kezelik.

20 Igaz ugyan, hogy a 2017. február 9-i X ítéletben (C-283/15, EU:C:2017:102, 47. pont) a Bíróság megállapította, hogy „az uniós jogban előírt, egységesítésre, illetve összehangolásra irányuló intézkedések hiányában a tagállamok arra vonatkozó lehetőségét, hogy adóztatási joghatóságukat különösen az adókedvezmények halmozódásának elkerülése céljából egymás között megosszák, összhangba kell hozni annak szükségességével, hogy az érintett tagállamok adózói számára biztosítsák, hogy személyes és családi körülményeik összességét figyelembe veszik, függetlenül attól, hogy az érintett tagállamok milyen módon osztották meg egymás között e kötelezettséget”. Ugyanebben a pontban azonban a Bíróság hangsúlyozta, hogy ez az olyan egyenlőtlen bánásmódra vonatkozik, amely nem a nemzeti adórendelkezések között fennálló eltérésekből következik. A következő pont azt is megállapítja, hogy az adóalanynak „valamennyi olyan tevékenység szerinti tagállamban” képesnek kell lennie arra, hogy személyes és családi körülményeire hivatkozzon, „amely ilyen fajta adókedvezményt biztosít”. Következésképpen, ha a tagállamok nem kötelesek az egymást átfedő adójogi előnyök vagy hátrányok elkerülésére irányuló szabályokat elfogadni, ha mégis így tesznek, azokat a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyokra egyaránt alkalmazniuk kell.

21 Lásd például: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. pont).

22 Lásd például: 2018. november 14-i Memoria és Dall’Antonia ítélet (C-342/17, EU:C:2018:906, 48. pont).

39. Adóügyekben mindazonáltal némileg korlátozottabb formában alkalmazzák a „korlátozás” fogalmát. Önmagában valamely tevékenység vagy ügylet megadóztatásának ténye ugyanis szükségszerűen kevésbé vonzóvá teszi az adott ügyletet. A Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata szerint ezért annak elkerülése érdekében, hogy sérüljön a tagállamok adókivetésre vonatkozó lehetősége,[23] a szóban forgó nemzeti intézkedésnek közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetést *is* eredményeznie kell ahhoz, hogy ezt az intézkedést ilyen értelemben vett „korlátozásnak” lehessen tekinteni. Az adóügyi korlátozás fennállásának megállapításához alkalmazandó teszt másfelől ezért megegyezik a nem adóügyekben alkalmazandó teszttel.[24]

40. A 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087) óta kell véglegesen megállapítottnak tekinteni a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó tesztnek, és ennélfogva annak a szükségességét, hogy a két helyzet összehasonlíthatóságát megvizsgálják valamely intézkedés ilyen értelemben vett „korlátozásnak” való minősítése érdekében. A Nordea Bank Danmark ügyben Kokott főtanácsnok a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó teszt mellőzését és a más területeken alkalmazott teszt adóügyekre való alkalmazását javasolta.[25] A Bíróság azonban nem követte indítványát e tekintetben.[26] Ezenfelül, ha – mint a jelen ügyben – a tőke szabad mozgásáról van szó, az ilyen összehasonlítás szükségessége az EUMSZ 65. cikk szövegéből következik.

41. A Nordea Bank ítéletet kiindulópontul véve véleményem szerint azt kell megvizsgálni, hogy fennáll-e a tőke szabad mozgása EUMSZ 63. cikk szerinti korlátozásának minősülő hátrányos megkülönböztetés.

42. Mielőtt továbbmennék, meg kell jegyeznem, hogy az előterjesztett kérdés megválaszolása szempontjából lényegében két probléma áll fenn a hátrányosan megkülönböztető adóztatás, ennélfogva pedig az adózás területén fennálló szabad mozgásra vonatkozó korlátozások kérdését illetően. Az első arra vonatkozik, hogy ebben az összefüggésben hogyan kell értelmezni a „hátrányos megkülönböztetés” fogalmát.

43. Az első megközelítés szerint hátrányos megkülönböztetést valósít meg minden olyan intézkedés, amelynek közvetlen hátrányos megkülönböztetés esetében az a célja, vagy közvetett hátrányos megkülönböztetés esetében az a hatása, hogy összehasonlítható helyzeteket eltérően, vagy fordítva, különböző helyzeteket azonos módon kezel.[27]

44. A második megközelítés szerint, ha a jog tiltja valamely meghatározott kritérium alkalmazását, közvetlen hátrányos megkülönböztetés valósul meg, ha egy személyt kifejezetten az adott kritérium alapján kedvezőtlenebb bánásmódban részesítenek. Ezzel szemben közvetett hátrányos megkülönböztetés áll fenn, ha valamely semlegesnek tűnő rendelkezést vagy kritériumot mindazonáltal a gyakorlatban úgy alkalmaznak, hogy egyes személyek valamely tiltott kritérium alapján hátrányos helyzetbe kerülnek másokhoz képest.[28]

23 Lásd például: 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 53. pont); 2016. május 26-i NN (L) International ítélet (C-48/15, EU:C:2016:356, 47. pont).

24 Lásd például: 1994. április 12-i Halliburton Services ítélet (C-1/93, EU:C:1994:127, 15. pont); 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 29. pont).

25 Kokott főtanácsnok Nordea Bank ügyre vonatkozó indítványa (C-48/13, EU:C:2014:153, 22. pont).

26 2014. július 17-i Nordea Bank Danmark ítélet (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. és 24. pont). Lásd még: Kokott főtanácsnok Staatssecretaris van Financiën ügyre vonatkozó indítványa (C-87/13, EU:C:2014:2164). A Bíróság nagytanácsa által az e megközelítést támogató közelmúltbeli példák közül lásd: 2014. február 5-i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi ítélet (C-385/12, EU:C:2014:47, 41. pont); 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet (C-75/18, EU:C:2020:139, 54. pont); illetve 2020. március 3-i Google Ireland ítélet (C-482/18, EU:C:2020:141, 44. pont).

27 Lásd például: 2014. március 13-i Bouanich ítélet (C-375/12, EU:C:2014:138, 45. pont).

28 Lásd például: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16, EU:C:2018:291, 17. pont); 2019. március 13-i Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach ítélet (C-437/17, EU:C:2019:193, 18. pont).

45. Történetileg a második megközelítés, amely mindazonáltal az első megközelítés egyik alkalmazásának tekinthető, érvényesült a szabad mozgással kapcsolatos ítélkezési gyakorlatban. Így a Bíróság szerint közvetlen hátrányos megkülönböztetés valósul meg, ha valamely intézkedés az állampolgárság alapján tesz különbséget,[29] és közvetett hátrányos megkülönböztetés áll fenn, ha valamely intézkedés – jóllehet másik kritérium, például a lakóhely alapján – ténylegesen ugyanerre az eredményre vezet.[30] Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy már körülbelül egy évtizede a Bíróság gyakrabban alkalmazza a „hátrányos megkülönböztetés" fogalmának első meghatározását, mellőzve az állampolgárságra való hivatkozást.[31]

46. Véleményem szerint, mivel a mozgási szabadságok az egységes piac megvalósítására irányulnak, anélkül hogy megfosztanák a tagállamokat adójogi autonómiájuktól, a tiltott kritérium fennállásán alapuló második megközelítést kell továbbra is alkalmazni annak megállapításához, hogy valamely intézkedés hátrányosan megkülönböztető adóintézkedés formájában megnyilvánuló korlátozásnak minősül-e.[32]

47. Ezenkívül az első megközelítés ténylegesen egyenértékű egy törvény koherenciájának vizsgálatával, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az összehasonlíthatóságot a szóban forgó adó céljára tekintettel kell vizsgálni.[33] Ennélfogva ez a megközelítés relevánsnak tűnik olyan esetben, amelyben – mint a héa esetében[34] – megkérdőjelezik ezen intézkedésnek a jelen esetben a céljaival való összhangjaként értelmezett semlegességét.[35] A szabad mozgás területén nem a szabályozásnak a céljaival való összhangját kell megvizsgálni a hátrányos megkülönböztetés fennállásának megállapításához,[36] hanem azt, hogy a nemzeti jogalkotó állampolgárait kívánta-e megvédeni ilyen módon.

29 Lásd például: 2006. december 14-i Denkavit Internationaal és Denkavit France ítélet (C-170/05, EU:C:2006:783, 19. pont). Egyes ítéletek szerint a lakóhelyen alapuló adóintézkedés közvetlen hátrányos megkülönböztetésnek minősül. Lásd például: 2018. április 26-i ANGED-ítélet (C-236/16, EU:C:2018:291, 17. pont). Az ítéletek többsége szerint ugyanakkor ebben az esetben közvetett hátrányos megkülönböztetésről van szó. Lásd például: 1995. február 14-i Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 29. pont). Ennek a megközelítésnek véleményem szerint helyt kell adni annyiban, amennyiben a Bíróság a lakóhelyen alapuló eltérő bánásmód esetében szisztematikusan megvizsgálja, hogy ezek az eltérések igazolhatók-e kényszerítő okokkal, míg a közvetlen hátrányos megkülönböztetés csak a Szerződésben kifejezetten előírt okokkal igazolható. Lásd: Tizzano főtanácsnok SEVIC Systems ügyre vonatkozó indítványa (C-411/03, EU:C:2005:437, 55. pont). Ezenkívül az „adóilletőség" és a „bejegyzett székhely" vagy a „társasági székhely" fogalma, amelyek a társaság állampolgárságának megállapítására használhatók, ha valamely ország a létesítő okirat szerinti székhely elméletét alkalmazza, eltérő. Valamely társaság egy adott országban adóilletőséggel rendelkezőnek tekinthető anélkül, hogy társasági jogi értelemben ezen ország állampolgárságával rendelkezne. Lásd: 1993. július 13-i Commerzbank ítélet (C-330/91, EU:C:1993:303, 15. pont).

30 Lásd például: 1995. február 14-i Schumacker ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. pont); 2011. január 20-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-155/09, EU:C:2011:22, 46. pont); 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 28. pont); 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 62. pont).

31 Lásd: Lenaerts K. és Bernardeau L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, 1. kötet, Bruylant, 2007., 19–109. o., 36. és azt követő oldalak. Kétségtelen, hogy az állampolgárság kritériuma megszorítónak tűnhet, de a gyakorlatban csupán azzal a hatással jár, hogy a lakóhelyen alapuló hátrányos megkülönböztetést egyenértékűvé teszi a közvetett hátrányos megkülönböztetéssel. Ezzel szemben az első megközelítés, amennyiben hátat fordít egy meghatározott kritériumnak, úgy tekinthető, hogy azzal a kockázattal jár, hogy a Bíróság általi felülvizsgálatot társadalmi megfontolások fogják vezérelni, és hogy a Bíróság ennek során számításba fogja venni annak lehetőségét, hogy ne csupán a hátrányos megkülönböztetés fennállását, hanem általánosabb jelleggel a joghatóság tagállamok általi gyakorlása meghatározásának módját is megvizsgálja annak ellenére, hogy a joghatóságok átfedését nem akadálynak, hanem a hatáskörök két ország általi párhuzamos gyakorlása következményének kell tekinteni.

32 Emellett a második megközelítés szerint a hátrányos megkülönböztetés származhat ugyanazon szabálynak az eltérő helyzetekre való alkalmazásából is. Lásd: 2007. december 6-i Columbus Container Services ítélet (C-298/05, EU:C:2007:754, 41. pont).

33 Lásd például: 2019. február 26-i X (Harmadik országokban letelepedett közvetítő társaságok) ítélet (C-135/17, EU:C:2019:136, 64. pont); 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia ítélet (C-641/17, EU:C:2019:960, 65. pont). A Bíróság olykor a szóban forgó nemzeti rendelkezések tárgyára és tartalmára is hivatkozik. Lásd: 2014. december 18-i Q ítélet (C-133/13, EU:C:2014:2460, 22. pont).

34 Lásd például: 2017. március 7-i RPO-ítélet (C-390/15, EU:C:2017:174, 51. pont).

35 Tiltott kritérium fennállása esetén az első megközelítés akár paradox eredményre is vezethet. Mivel ugyanis az összehasonlíthatóságot ebben a megközelítésben a szóban forgó intézkedés céljára tekintettel kell vizsgálni, ha ezen intézkedés éppen azt a célt szolgálja, hogy a személyek két csoportját valamelytiltott kritérium alapján eltérően kezeljék, nem állapítható meg hátrányos megkülönböztetés, mivel e célra tekintettel e két csoportot úgy kell tekinteni, mint amelyek nem összehasonlíthatók.

36 A nemzeti szabályozás szintjén fennálló összhang hiánya nem jelenti szükségszerűen a mozgási szabadságok korlátozásának fennállását. Valamely intézkedés ugyanis anélkül is lehet ellentétes a céljaival, hogy szükségszerűen hátrányos helyzetbe hozná a külföldieket vagy nemhonos személyeket. Ennélfogva, bár a szabályozásnak a céljaival való összhangja a korlátozás vizsgálatára irányuló szakaszban nem bírhat döntő jelentőséggel, releváns azonban ezen intézkedés igazolhatóságának vizsgálata során. Ahhoz ugyanis, hogy valamely korlátozás összeegyeztethető legyen az uniós joggal, annak nemcsak igazoltnak kell lennie, hanem arányosnak is kell lennie ezzel az igazolással, ami megköveteli, hogy a szabályozás e célt koherens és szisztematikus módon kövesse. Lásd például: 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarország (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. pont).

48. Ez elvezet a második problémához, vagyis ahhoz a viszonyítási ponthoz, amelyet a korlátozás fennállásának vizsgálatához kell alkalmazni. Külön kell vizsgálni a releváns adójogi rendelkezést? Vagy (ahogyan véleményem szerint inkább lennie kellene) a maga egészében kell vizsgálni az adórendszert? Igaz ugyan, hogy az ítélkezési gyakorlat némileg bizonytalan abban az értelemben, hogy egyes ítéletek azt a benyomást kelthetik, hogy az „intézkedés” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az minden olyan elemre vonatkozik, amely befolyásolhatja a fizetendő adó kiszámítását, az ítélkezési gyakorlat alaposabb vizsgálata azonban inkább azt mutatja, hogy e kifejezés a szóban forgó adórendszer egészére vonatkozik. [37]

49. Ezenfelül úgy tűnik, hogy ez összhangban áll az állami támogatások esetében elfogadott megközelítéssel. E területen [38] ugyanis a valamely adóintézkedés szelektív jellegére vonatkozó kritérium vizsgálatát illetően a Bíróság, miután először megvizsgálta az összehasonlíthatóságot az állítólagos állami támogatás által elérni kívánt célkitűzésekre tekintettel, [39] a nagytanács által hozott irányadó ítéletet követően végül úgy határozott, hogy az összehasonlíthatóság vizsgálatát az érintett adórendszer jellegére és felépítésére tekintettel kell elvégezni. [40] Azóta ahhoz, hogy valamely adóintézkedést „szelektívnek” lehessen minősíteni, először is azonosítani kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, majd pedig bizonyítani kell, hogy a vizsgált adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. [41]

50. Véleményem szerint ugyanennek vagy hasonlónak kell alkalmazandónak lennie minden mozgási szabadság esetében, többek között az összehasonlíthatósági teszt alkalmazását illetően. Ugyanis amint arra Wahl főtanácsnok rámutatott, az összehasonlíthatósági tesztnek a referenciakeretre tekintettel történő elvégzése biztosítja, hogy „az adóintézkedés[t] […] olyan keret alapján értékelik, amely az összes releváns rendelkezést tartalmazza, nem pedig olyan rendelkezések alapján, amelyeket mesterségesen emeltek ki egy tágabb jogi keretből”, amely olyan törekvésnek minősül, amelynek a szabad mozgás területén is érvényesülnie kell. [42] Ezenkívül mindkét területen csak a referenciakeret megállapítását követően lehet azonosítani azokat a potenciálisan hátrányosan megkülönböztető szabályokat, amelyek azzal járnak, hogy a határokon átnyúló helyzetek hátrányos helyzetbe kerülnek, noha azokat az e referenciakeret által elérni kívánt célkitűzésekre tekintettel azonos módon kellett volna kezelni.

51. Az a körülmény, hogy valamely nemzeti szabályozás rendelkezéseit elszigetelten vizsgáljuk – anélkül azonban, hogy elvégeznénk az egyes rendelkezések hatásainak átfogó összehasonlítását – azzal a kockázattal jár, hogy az uniós polgárok anélkül próbálhatják meg igénybe venni a számukra biztosított előnyöket a belföldi illetőségű adóalanyoknak biztosított előnyökkel, hogy egyidejűleg megfelelően figyelembe vennék azokat a különleges terheket, amelyek adott esetben a belföldi

37 Lásd például: 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, EU:C:2016:496, 27. pont). Más ítéletek szerint a szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságát „a kérdéses nemzeti rendelkezések[re]” tekintettel kell vizsgálni. Lásd: 2020. február 27-i AURES Holdings ítélet (C-405/18, EU:C:2020:127, 37. pont).

38 A támogatás szelektív jellegének vagy a korlátozás fennállásának megállapítása során alkalmazandó teszt viszonylag közel áll a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó teszthez. A szelektív jelleg feltétele annak megállapítása, „hogy adott jogi szabályozás keretén belül valamely állami intézkedés alkalmas-e arra, hogy bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítse [az EUMSZ 107. cikk] (1) bekezdése értelmében olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek a szóban forgó intézkedés által elérni kívánt célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak”. 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet (C-143/99, EU:C:2001:598, 41. pont). Véleményem szerint mindazonáltal különbség áll fenn a kettő között, mégpedig az, hogy az állami támogatások területén az összehasonlíthatóságot gazdasági, nem pedig jogi szempontból kell vizsgálni. Így a szóban forgó intézkedés által elérni kívánt cél vagy a referenciakeret alapján azok a gazdasági szereplők, amelyeket összehasonlítható helyzetben lévőnek kell tekinteni, az azon a piacon működő valamennyi gazdasági szereplő, amelyen a szóban forgó intézkedés hatást fejthet ki.

39 Lásd: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 80–87. pont).

40 2011. szeptember 8-i Paint Graphos ítélet (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 76. pont); 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet (C-374/17, EU:C:2018:1024, 37. pont).

41 2019. november 7-i UNESA és társai ítélet (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935 61. pont).

42 Wahl főtanácsnok Andres kontra Bizottság ügyre vonatkozó indítványa (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 109. pont); 2018. június 28-i Andres (a fizetésképtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 103. pont).

illetőségű adóalanyokra hárulnak.[43] Bár az uniós jog megkövetelheti az egyenlő bánásmódot, ez nem jelenti azt, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok válogathatnának és választhatnának egy másik tagállam adórendszerének jellemzői közül annak érdekében, hogy az e tagállamban illetőséggel rendelkező adóalanyokhoz képest kiváltságos jogállásra tegyenek szert. Így például a jelen ügyben úgy tűnik, hogy a felperes az 50%-os kedvezményt az átlagos adómérték alkalmazásával kívánja kombinálni, aminek a révén (ennek lehetővé tétele esetén) kedvezőbb helyzetbe kerülne a belföldi illetőségű adóalanyokhoz képest.

2. Alkalmazás

52. Először is emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság az uniós joggal ellentétesnek nyilvánította a nemzeti bíróság által az ingatlanügyletekből származó jövedelem Portugáliában történő 2007. adóévi adóztatásával kapcsolatos Hollmann ügyben bemutatott portugál adójogi szabályozást.

53. Bár úgy tűnik, hogy a Bíróság ítéletének egyes pontjai azt sugallják, hogy a szóban forgó korlátozás abból eredt, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazták a figyelembe veendő tőkenyereség értéke tekintetében az 50%-os adóalap-csökkentést, nem feltétlenül ez a helyzet. Ezen ítélet 37., 38., 51. és 54. pontjának vizsgálata azt mutatja, hogy annak megállapítása során, hogy a szabad mozgás általam leírt értelemben vett korlátozásáról van szó, a Bíróság nem szorítkozott annak megállapítására, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok esetében nem ugyanaz az adóalap, mint a külföldi illetőségű adóalanyok esetében. A kifogás lényegében inkább a szóban forgó ügylet eredményeként a külföldi illetőségű adóalanyokra kivetett magasabb tőkenyereségadó-teherre vonatkozott. Ahogyan azt a Bíróság megjegyezte, „az adott tagállamban […] található ingatlan átruházásából származó tőkejövedelemre magasabb *adóterhet* ír[nak] elő, ha ezen átruházást valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező személy valósítja meg, mint az abban az államban illetőséggel rendelkező személy által megvalósított, ugyanilyen típusú ügylet során szerzett tőkejövedelemre, amelyben az ingatlan található”.[44]

54. A nyilvánvaló rögzítésének kockázata mellett a hátrányos megkülönböztetés valódi formája azon adó végleges összege, amelyet a külföldi illetőségű adóalany köteles megfizetni az ingatlanból származó tőkenyereség után, ha az nagyobb annál az összegnél, mint amelyet ugyanezen ügylet tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokra kivetettek volna. Következésképpen nem annyira az 50%-os adóalap-csökkentés alkalmazásának mellőzése volt a fontos, mint inkább a ténylegesen alkalmazott teljes tényleges adómérték, amely a figyelembe vett adóalap százalékos mértékének és az alkalmazandó adómértéknek az együttes hatásából eredt.

55. A kérdést előterjesztő bíróság által a Hollmann ügyben ismertetett szabályozást még az adóalap 50%-os csökkentésének hiányában is mindenképpen úgy kellett volna tekinteni, mint amely eltérő bánásmódot valósít meg, mivel az alacsony jövedelemmel rendelkező külföldi illetőségű adóalany által elért tőkenyereségre 28%-os átalány-adómértéket alkalmazott, miközben az ugyanilyen alacsony jövedelemmel rendelkező belföldi illetőségű adóalanyok által elért ugyanilyen tőkenyereség olyan adósáv szerint volt adóztatható, amelynek legkisebb adómértéke alacsonyabb volt, mint 28%.

43 Eltérő megközelítést kell azonban alkalmazni akkor, ha az alapügyben szóban forgó helyzet valamely ügylet minősítésének a következménye, és ha az adóhatóságok ennek érdekében több rendelkezést is megvizsgáltak annak érdekében, hogy egymást követően kizárják más adórendszerek alkalmazását, mint a Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ügyben (C-480/19) (amelyben szintén a mai napon ismertetem indítványomat). Ugyanis mivel ebben a helyzetben e rendelkezések mindegyike e rendszerek hatályát, nem pedig a fizetendő adó összegét határozza meg, e rendelkezések mindegyikét önálló intézkedésnek kell tekinteni, és azokat ezért elszigetelten kell vizsgálni.

44 61. pont. Kiemelés tőlem. Igaz ugyan, hogy az ítélet 40. pontjában a Bíróság megállapította, hogy „a szabad tőkemozgás EK 56. cikkben tiltott korlátozását valósítja meg az, hogy az 50%-os adóalapot kizárólag a Portugáliában illetőséggel rendelkező adóalanyok által megszerezett tőkejövedelemre írják elő, amely a külföldi illetőségűek esetében nem érvényes”. A Bíróság azonban nem állt meg ennek megállapításánál, hanem ezt követően azt is megállapította, hogy a korlátozás abban áll, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokat következésképpen nagyobb adóteher sújtja. Lásd például az 51. pontot. Ebből adott esetben arra lehet következtetni, hogy a 40. pont csupán közbenső következtetés volt. A külföldi illetőségű adóalanyt ugyanis valószínűleg a fizetendő adó végleges összege bünteti. Lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 68. pont).

56. Mivel ugyanis Portugália egyrészt minden jövedelemre (az elért tőkenyereséget is ideértve) progresszív adómértéket (amely a belföldi illetőségű adóalanyokra általánosan alkalmazandó rendszer), másrészt pedig a tőkenyereségre átalány-adómértéket alkalmaz (amely az egyszeri tőkenyereség tekintetében a Portugáliában más adóköteles jövedelemmel nem rendelkező külföldi illetőségű adóalanyokra általánosan alkalmazandó rendszer), szinte elkerülhetetlen, hogy bizonyos összehasonlítható helyzetekben egyes külföldi illetőségű adóalanyokat kedvezőtlenebbül kezeljenek, mint a belföldi illetőségű adóalanyokat.[45] A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis a tőke szabad mozgásának minden indokolatlan, akár csekély jelentőségű korlátozását hátrányos megkülönböztetésnek kell tekinteni. Ahhoz tehát, hogy valamely adójogszabályt az uniós joggal összeegyeztethetetlennek lehessen tekinteni, főszabály szerint elegendő, ha ez a szabályozás közvetlen vagy közvetett hátrányos megkülönböztetést valósít meg akár csak egyetlen adóalany tekintetében is valamely határokon átnyúló helyzetben.[46]

57. Ilyen körülmények között – a felperes álláspontjával ellentétben – a Hollmann ítélet nem értelmezhető[47] úgy, hogy a Bíróság által megállapított korlátozás megszüntetése érdekében a portugál kormánynak szükségszerűen lehetővé kellett volna tennie a külföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy – még ha 28%-os adómérték alá tartoznak is – adóalapjuk 50%-os csökkentését is igénybe vehessék.[48] Amint azt már megjegyeztem, az uniós jog kizárólag azt követeli meg a tagállamoktól, hogy a más tagállamokban illetőséggel rendelkező adóalanyok számára az állampolgárokra alkalmazandóval azonos, nem pedig jobb bánásmódot biztosítsanak.[49] Következésképpen a portugál kormány kizárólag annak biztosítására volt köteles, hogy a teljes tényleges adómérték azonos legyen az adóalanyok által összehasonlítható helyzetben megvalósított ugyanolyan típusú ügyletek esetében fizetendő adó mértékével.

58. A Bíróság rendelkezésére álló iratanyagból kitűnik, hogy a portugál adójogi szabályozást kétféleképpen módosították a Hollmann ítéletet követően.

59. Egyrészt a portugál kormány úgy döntött, hogy lehetőséget kínál az uniós polgároknak a belföldi vagy külföldi illetőségű adóalanyként történő adózás közötti választásra. Észrevételeiben a portugál kormány jelezte, hogy egy konkrét adórendszer előírása helyett inkább választási lehetőséget kívánt biztosítani az uniós polgárok számára. Ezt annak érdekében tette, hogy mentesítse az érdekelteket azon kötelezettség alól, hogy tájékoztassák a portugál adóhatóságokat összjövedelmük összegéről, és megkímélje őket az ennek való megfeleléssel kapcsolatban felmerülő további költségektől.

60. Másrészt módosultak a Portugáliában illetőséggel rendelkező személyekre vonatkozó rendszerben, illetve az Európai Unióban illetőséggel rendelkező személyekre vonatkozó rendszerben alkalmazandó adómértékek. Bevezették többek között a szolidaritási különadót, amely csak a Portugáliában illetőséggel rendelkező személyekre alkalmazandó.

45 Lásd: 2003. június 12-i Gerritse ítélet (C-234/01, EU:C:2003:340, 47. pont).

46 Lásd ebben az értelemben: 2008. április 1-jei Gouvernement de la Communauté française és Gouvernement wallon ítélet (C-212/06, EU:C:2008:178, 52. pont). Ennélfogva úgy tűnik számomra, hogy az a megfontolás, hogy hátrányos megkülönböztetés állhat fenn, mert az alkalmazott különböző számítási módszerek „összességében” azonos eredményre vezetnek, nem egyeztethető össze sem ezzel az ítélkezési gyakorlattal, sem pedig az uniós polgárok mozgási szabadságokból levezetett személyhez fűződő jogainak lényegével.

47 E tekintetben a portugál kormány többek között arra hivatkozik, hogy ha a felperes a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszert kívánta volna választani, és így részesülni kívánt volna e kedvezményben, a CIRS-nek az adó- és vámhatóság 2012. október 29-i 20162. sz. körlevelében foglalt iránymutatásokkal összefüggésben értelmezett 140. cikke alapján kijavíthatta volna bevallását egy méltányossági kifizetés iránti kérelem keretében.

48 Úgy tűnhet, hogy a Bíróság által a 2018. szeptember 6-i Patrício Teixeira végzésben (C-184/18, nem tették közzé, EU:C:2018:694) elfogadott megoldás alátámasztja ezt az igényt. E végzésben ugyanis a Bíróság a korlátozás fennállásának megállapítását kizárólag arra a körülményre alapozta, hogy a szóban forgó rendelkezések 50%-os kedvezményt írtak elő, anélkül hogy a maga egészében vizsgálta volna az alkalmazandó szabályozást. Mindazonáltal, amint azt már kifejtettem, e megoldásnak kontextusba kell helyeznie a kérdést előterjesztő bíróság által a Bírósággal közölt információkat, amelyek csak a tőkenyereség értékének kizárólag a belföldi illetőségű adóalanyok javára figyelembe veendő 50%-os csökkentésére utaltak.

49 Lásd ebben az értelemben: 2016. április 14-i Sparkasse Allgäu ítélet (C-522/14, EU:C:2016:253, 20. pont).

61. Ebből tehát az következik, hogy a 2017. adóévben a Portugáliában illetőséggel rendelkező személyek által elért tőkenyereségnek csak az 50%-át vették figyelembe az adóalap megállapításakor. Erre az összegre sávos adómértéket alkalmaztak. A jövedelem 80 640 eurót meghaladó részére alkalmazandó legfelső adósávban 48%-os adót vetettek ki, amelyhez egyes adóalanyok esetében különadót – szolidaritási adót – adtak hozzá, amelynek mértéke a 250 000 eurót meghaladó jövedelem után 5% volt. Ennek eredményeként az ingatlanból származó tőkenyereség esetében a marginális adómérték 26,5% volt. A külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszerben mindazonáltal az elért tőkenyereség nem részesült az 50%-os kedvezményben. E tőkenyereséget 28%-os egységes adómértékkel adóztatták.

62. Mivel az alkalmazandó marginális adómérték magasabb volt az adóilletőséggel nem rendelkező uniós polgárok esetében, mint a belföldi illetőségű adóalanyok esetében, úgy tűnhet, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a tőkenyereség tekintetében összességében ténylegesen magasabb adóteher lehetővé tételével eltérő bánásmódot vezetett be a külföldi illetőségű uniós adóalanyok hátrányára. Más körülmények között az a következtetés, hogy ez a külföldi illetőségű adóalanyokkal szembeni hátrányosan megkülönböztető adójogi bánásmód egyik formájának minősül, – a Hollmann ítéletben foglaltakkal összhangban – elkerülhetetlennek tűnne.

63. Meg kell azonban jegyezni, hogy a portugál szabályozás jelenleg minden más tagállamban illetőséggel rendelkező személy számára lehetővé teszi, hogy a belföldi illetőségű személyekre alkalmazandó rendszert válassza. E lehetőség rendelkezésre állása véleményem szerint kizár minden hátrányosan megkülönböztető adójogi bánásmódot, feltéve persze, hogy az érintett külföldi illetőségű adóalanyokat megfelelő időben és hatékony módon tájékoztatták arról, hogy élhetnek ezzel a lehetőséggel. A mozgási szabadságokra vonatkozó szabályok ugyanis csak azt követelik meg, hogy a más tagállamban illetőséggel rendelkező uniós polgárok számára lehetővé kell tenni, hogy ugyanazokat az adójogi szabályokat alkalmazzák, mint a belföldi illetőségű adóalanyok.[50]

64. Ennélfogva, amennyiben a más tagállamban illetőséggel rendelkező uniós polgárnak valódi és tényleges lehetősége van arra, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandóval azonos rendszert válasszon, ami feltételezi, hogy megfelelő időben és hatékony módon tájékoztatták őket e lehetőségekről, semmilyen hátrányos megkülönböztetés nem állapítható meg.[51] Amennyiben ez így van, az a kérdés, hogy az érintett adóalany élt-e ezzel a lehetőséggel, véleményem szerint nem releváns, mivel a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy több rendszer közötti választási lehetőséget biztosítsanak adóalanyaik számára.[52]

65. Hangsúlyozni kell, hogy – amint azt fent kifejtettem – a nemzeti adójogi szabályozás harmonizációjának vagy harmonizációja hiányának jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert, mint amilyen például az érintett személy teljes jövedelme alapján kiszámított részletekben történő progresszív adózás rendszere. Portugália ennélfogva a Bíróság által a Hollmann ügyben hozott ítélet alapján egyszerűen úgy is dönthetett volna, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokat arra kötelezi, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokhoz hasonlóan valamennyi jövedelmüket bevallják annak meghatározása érdekében, hogy milyen mértékben kell megadóztatni az ingatlan átruházásából származó tőkenyereséget. Igaz ugyan,

50 A Bizottság tárgyaláson kifejtett véleménye szerint a felperes egy jogellenes rendszer és egy jogszerű rendszer között választhatott volna. Rá kell azonban mutatni arra, hogy az átalányadózás lehetőségének állítólagos jogellenessége annak hátrányosan megkülönböztető jellegén alapul. Ez a rendszer tehát nem jellegénél fogva, hanem a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazott rendszerhez viszonyítva lenne jogellenes. Ennélfogva, mivel véleményem szerint attól kezdve, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok úgy dönthetnek, hogy pontosan ugyanúgy adóznak, mint a belföldi illetőségű adóalanyok, semmilyen hátrányos megkülönböztetés nem fogadható el, logikusan úgy kell tekinteni, hogy az említett felperes két megfelelő lehetőség közül választhat.

51 A tárgyaláson erre vonatkozóan feltett kérdésre válaszolva a Bizottság elismerte, hogy nehézségekbe ütközik annak eldöntése, hogy Portugáliának milyen módon kellett volna alkalmaznia a Hollmann ítéletet. A Bizottság megjegyezte azonban, hogy ha Portugália ugyanazt a teljes jövedelem figyelembevételén alapuló adórendszert alkalmazná a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű adóalanyokra az adó mértékének megállapításához, nem lenne megállapítható hátrányos megkülönböztetés.

52 A tagállamok nem kötelesek előírni valamely rendszer alkalmazását; a jogalanyokra bízhatják annak eldöntését, hogy melyiket kívánják alkalmazni magukra. Lásd analógia útján: 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-591/13, EU:C:2015:230, 73. pont).

hogy ez azt jelentette volna, hogy az érintetteknek két adóbevallást kellett volna kitölteniük, ez azonban harmonizáció hiányában az adóztatási joghatóság két tagállam általi párhuzamos gyakorlásának a kétségtelenül sajnálatos, de elkerülhetetlen következménye lett volna.[53] Minden más megoldás ugyanis lényegében az egyes tagállamok adójogi autonómiájának vitatását jelentené.

66. Nyilvánvalónak tűnnek azok az okok, amelyek miatt a portugál kormány nem ezt a lehetőséget választotta, enyhíteni kívánta ugyanis azokat az adójogi alakiságokat, amelyek egyébként a külföldi illetőségű adóalanyokat terhelték volna.[54]

67. Véleményem szerint ennélfogva Portugália teljes mértékben jogosult így eljárni, *feltéve, hogy* – és ez alapvető fontosságú – lehetővé teszi a külföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy úgy döntsenek, hogy a tőkenyereség tekintetében a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos módon adóznak. Ez megköveteli, hogy a Portugáliában elért nyereséget ne a marginális sáv szerint adóztassák, hanem különböző olyan sávokba osszák el azt, amelyeket akkor alkalmaztak volna, ha a teljes adóköteles jövedelmet Portugáliában adóztatták volna az e tagállamban elért nyereséggel mint az összjövedelem meghatározott hányadával arányosan. Nem feltételezhető ugyanis, hogy a Portugáliában elért nyereség szükségszerűen megfelel annak a nyereségnek, amely ebben az esetben az utolsó sávba esett volna. Ez azt jelenti, hogy egy más tagállamokból 25 000 EUR jövedelemmel, Portugáliából pedig 5000 EUR jövedelemmel rendelkező adóalany esetében ezt az 5000 EUR-t a 2017. adóév tekintetében nem 37%-os mértékkel kell megadóztatni, hanem azzal az átlagos adómértékkel, amelyet akkor kellett volna alkalmazni, ha a teljes jövedelmet Portugáliában adóztatták volna, mégpedig – és az iratokban szereplő információk szerint – 27,95%-os mértékkel.

68. Ezen álláspont kialakításakor nem hagytam figyelmen kívül, hogy a Bíróság azt állapította meg a Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet 162. pontjában és a Gielen ítélet 53. pontjában, hogy „a letelepedés szabadságát korlátozó valamely nemzeti szabályozás még akkor is összeegyeztethetetlen az uniós joggal, ha annak alkalmazása szabadon választható”.[55] Hangsúlyozni kell azonban, hogy a nagytanácsban eljáró Bíróság eltérő megközelítést alkalmazott a Bevola és Jens W. Trock ítéletben,[56] és megvizsgálta, hogy a hátrányos megkülönböztetés tilalmának kérdése szempontjából van-e jelentősége annak, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok másik rendszert is választhatnak.

69. Nehéz tehát más következtetést levonni, mint hogy a Bevola és Jens W. Trock ítélettel a Bíróság ténylegesen eltért ettől a korábbi ítélkezési gyakorlattól annyiban, amennyiben az abból állt, hogy e célból a tagállam adójogi szabályozásának minden egyes részletét külön-külön vizsgálta. Az is megjegyezhető, hogy a Bíróság által a Test Claimants in the FII Group Litigation ítéletben és a Gielen ítéletben elfogadott megközelítés az e két ügyben fennálló alternatívákkal magyarázható.

70. A Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben ugyanis az érintett adóalanyok két olyan rendszer közül választhattak, amelyek *egyaránt* összeegyeztethetetlenek voltak az uniós joggal.[57]

53 Lásd például: 2011. december 8-i Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet (C-157/10, EU:C:2011:813, 38. pont). Minden ezzel ellentétes megoldás ugyanis a tagállamok azon lehetőségének vitatását jelentené, hogy párhuzamosan gyakorolják joghatóságukat. E tekintetben szeretném kiemelni, hogy amennyiben úgy vélem, hogy nem állapítható meg hátrányos megkülönböztetés, annyiban nem kell uniós jogi arányossági tesztet végezni. Az arányossági teszt ugyanis csak az igazolás szakaszában kötelező. Lásd például: 2020. június 18-i Bizottság kontra Magyarországon (Egyesületek átláthatósága) ítélet (C-78/18, EU:C:2020:476, 76. pont).

54 Kétségtelen, hogy ilyen helyzetben a belföldi illetőségű adóalanyok hátrányos helyzetbe kerülnek, mivel nem élvezhetik az alakiságok ezen enyhítésének előnyeit. Mindazonáltal, amint arra már rámutattam, az uniós jog nem tiltja a fordított irányú hátrányos megkülönböztetést. Lásd ebben az értelemben: 1994. június 16-i Steen ítélet (C-132/93, EU:C:1994:254, 11. pont).

55 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 162. pont); 2010. március 18-i Gielen ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148, 53. pont).

56 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet (C-650/16, EU:C:2018:424, 25. pont).

57 A Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben az ítéletben említett másik lehetőség az ítélet 15. pontjában ismertetett lehetőség volt, amellyel kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy az szintén hátrányos. Lásd: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 61–65. pont).

71. Ami a Gielen ügyet illeti, egy, az adóalany számára minden körülmény között kedvező és egy, az adóalany számára minden esetben kedvezőtlen rendszer közül lehetett választani.[58] Mivel semmilyen előnnyel nem járt a második alternatíva választása, annak a ténynek, hogy a tagállam választási lehetőséget biztosított a két alternatíva között, nem lehetett más célja, mint egyes adóalanyok félrevezetése. Ezzel szemben, amint azt a Bíróság a Hirvonen ítéletben megállapította, abban az esetben, ha az uniós polgárok olyan rendszert választhatnak, amely általánosságban kedvezőbb, mint az általános adórendszer, és a külföldi illetőségű adóalanyoktól kisebb erőfeszítést igényel, mint ami a belföldi illetőségű adóalanyoktól elvárt, nem alkalmazható a Gielen ügyben elfogadott megközelítés.[59]

72. Ezen ellentétes bírósági álláspontokra tekintettel, amennyiben a Bíróság nem követi a Bíróság nagytanácsa által a Bevola és Jens W. Trock ítéletben elfogadott megközelítést, úgy vélem, hogy a jelen ügyben azt a kérdést kell feltenni, hogy valamely adórendszer hátrányosan megkülönböztetőnek tekinthető-e az olyan, határokon átnyúló helyzetek tekintetében, amelyekben az uniós polgár két olyan lehetőség közül választhat, amelyek előnyökkel és hátrányokkal is járnak, de amelyek közül az egyik pontosan megfelel a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszernek.

73. Véleményem szerint erre a kérdésre csak nemleges válasz adható. A szabad piacgazdaságban ugyanis azt kell feltételezni, hogy a jogalanyok észszerűen járnak el.[60] Következésképpen a tagállam nem tehető felelőssé azért, hogy az adóalany nem azt a rendszert választotta, amely minimalizálta volna adóterhét.[61] Ezenkívül az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adóalanyoknak választaniuk kellett, hogy helyzetüktől függően melyik a legjobb rendszer számukra, ahelyett, hogy egy konkrét rendszert alkalmaztak volna rájuk, *önmagában* nem jelentheti a tőke szabad mozgásának korlátozását. A korlátozás megállapításához hátrányos megkülönböztetésnek kell fennállnia. Így, amint azt korábban jeleztem, az a lényeges, hogy a külföldi illetőségű adóalanyoknak lehetőségük volt arra, hogy úgy döntsenek, hogy a tőkenyereség után ugyanazon az alapon adóznak, mint a belföldi illetőségű adóalanyok.

74. Jóllehet – az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírtaknak megfelelően – nem várható el teljes és tökéletes egyenlőség az adózás területén, ilyen esetekben a hátrányos megkülönböztetésre vonatkozó kifogás érdemét kell megvizsgálni. Ebben az összefüggésben a nemzeti szabályozás valamely konkrét rendelkezését nem lehet elszigetelten, az érintett személyek rendelkezésére álló összes lehetőség figyelembevétele nélkül vizsgálni. Amint azt kifejtettem, pusztán az a körülmény, hogy a külföldi illetőségű adóalanyok adóalap-csökkentésben részesülnek, *önmagában* nem elegendő az eltérő bánásmód fennállásának megítéléséhez: a tényleges adómérték meghatározása során alkalmazandó összes szabályt egyaránt figyelembe kell venni.[62]

75. A jelen ügyben igaz, hogy az (adóalapbeli különbségek figyelembevétele mellett) alkalmazandó *tényleges* adómérték mindig magasabb a külföldi illetőségű, mint a belföldi illetőségű uniós polgárok esetében. Megjegyezhető azonban, hogy a tényleges marginális adómértéket illetően e különbség 1,5% volt 2017-ben (a szolidaritási különadó bevezetése miatt), miközben 4% volt 2007-ben, vagyis a Hollmann ítéletben említett adóévben.[63]

76. Ennél is fontosabb talán, hogy – talán jobban, mint a Hollmann ügyben – egyértelművé vált, hogy bár a külföldi illetőségű adóalanyoknak bevallást kell benyújtaniuk, nem kötelesek teljes jövedelmüket bevallani a portugál adóhatóságoknak. A külföldi illetőségű adóalanyok tehát a belföldi illetőségű adóalanyoktól eltérően nem kötelesek a bevallás valamennyi mellékletét kitölteni és igazoló

58 Lásd: 2010. március 18-i Gielen ítélet (C-440/08, EU:C:2010:148, 40. pont). A két rendszer között ugyanis – a Bíróság megállapítása szerint – az volt az egyetlen különbség, hogy csak az egyik tette lehetővé a más tagállamban teljesített munkaórák figyelembevételét.

59 2015. november 19-i Hirvonen ítélet (C-632/13, EU:C:2015:765, 43. pont).

60 Lásd ebben az értelemben: 2017. október 4-i Mercedes-Benz Financial Services UK ítélet (C-164/16, EU:C:2017:734, 38. pont).

61 Lásd analógia útján: 2020. január 30-i Köln-Aktienfonds Deka ítélet (C-156/17, EU:C:2020:51, 64. és 65. pont).

62 2017. március 9-i Milkova ítélet (C-406/15, EU:C:2017:198, 56. pont).

63 Lásd: 2007. október 11-i Hollmann ítélet (C-443/06, EU:C:2007:600, 7., 9. és 38. pont).

dokumentumokkal alátámasztani. Mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adórendszer keretében a külföldi illetőségű adóalanyok által viselt további ügyviteli terhek korlátozásnak minősülhetnek, azt a körülményt, hogy a külföldi illetőségű adóalanyoknak nem kell ilyen terheket viselniük, szintén figyelembe kell venni annak meghatározásakor, hogy valamely adóintézkedés hátrányos helyzetbe hozza-e ezen adóalanyokat.[64]

77. Ha például egy olyan személy helyzetét vizsgáljuk, aki a 2017. adóévben több mint 250 000 EUR-t keresett, és aki a jövedelmén felül 5000 EUR tőkenyereségre is szert tesz egy garázs értékesítéséből, ez a különbség csak körülbelül 153 EUR-t tesz ki.[65] Tekintettel arra, hogy abban az esetben, ha e személy azt választja, hogy belföldi illetőségű adóalanyként kezeljék, mint minden belföldi illetőségű adóalanynak, a teljes jövedelmét be kell vallania, ideértve a nem az érintett állam területén található forrásokból származó jövedelmet is, és adott esetben azt igazolnia kell, azt gondolhatnánk, hogy az ilyen külföldi illetőségű adóalany ilyen körülmények között előnyösebbnek ítéli a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszer választását.

78. Ebből az következik, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokra feltételes alapon alkalmazott rendszer[66] bizonyos körülmények között kedvezőbb lehet a másik tagállamban illetőséggel rendelkező személyek, mint az adóztatás helye szerinti tagállamban illetőséggel rendelkező személyek számára. Ez a feltevés kétségkívül rendkívül marginálisnak tűnhet, azonban valós. Ennélfogva nem zárható ki, hogy a külföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó rendszer választására vonatkozó döntés észszerű választás eredménye.

79. Úgy vélem, hogy a Bíróság által a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben és a Gielen ügyben tett megállapítások, még ha az a Bíróság úgy tekinti is, hogy az ezen ügyekben hozott ítéletek továbbra is érvényes ítélkezési gyakorlatnak tekinthetők, nem ültethetők át minden további nélkül a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság előtt szóban forgó szabályozásra. A lényeg azonban az, hogy a külföldi illetőségű adóalanynak e kérdésben választási lehetőséggel kell rendelkeznie: tájékoztatni kell ahhoz való jogáról, ebből következően pedig lehetővé kell tenni a számára, hogy tőkeadóztatási szempontból a belföldi illetőségű adóalanyokkal azonos bánásmódot alkalmazza.

64 Lásd ebben az értelemben: 1984. január 31-i Bizottság kontra Írország ítélet (74/82, EU:C:1984:34, 51. pont); 2012. október 18-i X ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 32. pont); 2020. január 30-i Köln-Aktienfonds Deka ítélet (C-156/17, EU:C:2020:51, 62. pont). Nem ez a helyzet azonban akkor, ha e díjakat a külföldi illetőségű adóalanyok különleges helyzete igazolja, és azok arányosak az adó beszedéséhez szükséges mértékkel. Lásd ebben az értelemben: 2020. április 30-i *Société Générale* ítélet (C-565/18, EU:C:2020:318, 37. pont).

65 Amint azt korábban kifejtettem, az átlagos adómértéket (ebben a példában 44,9%, amelyhez hozzáadódik az 5%-os szolidaritási adó), nem pedig a marginális adómértéket kell figyelembe venni. A különbség tehát 152,32, nem pedig 75 EUR.

66 E körülmény releváns voltát illetően lásd: 2020. március 3-i Tesco-Global Áruházak ítélet (C-323/18, EU:C:2020:140, 72. pont).

V. Végkövetkeztetés

80. A fentiekre tekintettel következésképpen azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) által elé terjesztett kérdésre a következő választ adja:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti jogi szabályozás, amely a valamely tagállamban található ingatlannak a másik tagállamban illetőséggel rendelkező adóalany által történő értékesítéséből származó tőkenyereség adóztatását a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandótól eltérő adórendszer hatálya alá veti, feltéve, hogy ugyanez a szabályozás lehetővé teszi a külföldi illetőségű adóalanyok számára, hogy a belföldi illetőségű adóalanyokra alkalmazandó adórendszert válasszák. Ilyen körülmények között az érintett tagállam hatóságainak biztosítaniuk kell, hogy az ilyen választás lehetőségét egyértelmű, gyors és érthető módon a külföldi illetőségű adóalanyok tudomására hozzák, valamint hogy semlegesítik az ahhoz kapcsolódó következményeket, hogy az érintett személy teljes jövedelmét nem adóztatják ebben az államban. Ez utóbbi követelmények tiszteletben tartását azonban a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.