Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 19. november 2020[1]

**Sag C-388/19**

**MK**
**mod**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – kapitalens frie bevægelighed – det kriterium, der skal anvendes – princippet om ikke-forskelsbehandling – skattelovgivning – beskatning af avancer af fast ejendom – hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer – sammenlignelige situationer – højere skattebyrde for ikke-hjemmehørende personer – begrebet ligebehandling – mulighed for ikke-hjemmehørende personer for at vælge den ordning, der finder anvendelse for hjemmehørende personer«

## I. Indledning

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse, der omhandler fortolkningen af artikel 18 TEUF, 63 TEUF, 64 TEUF og 65 TEUF, er blevet indgivet i forbindelse med en skatteretlig tvist mellem sagsøgeren, MK, og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden, Portugal). Den omhandler en indkomstskatteansættelse, der blev udstedt af skatte- og toldmyndigheden for så vidt angår førstnævntes indkomster for året 2017. Denne forelæggelse rejser endnu en gang spørgsmålet om, hvad der udgør diskriminerende beskatning for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer.

2. MK har bopæl i Frankrig. Kernen i det krav, der er blevet rejst af ham, er, at han er blevet anmodet om at betale en højere skattesats for avancer i forbindelse med overdragelsen af et portugisisk aktiv som følge af hans status som ikke-hjemmehørende person i dette land. Den foreliggende sag rejser følgelig spørgsmålet om, hvorvidt det med henblik på at fastslå, at der foreligger forskelsbehandling – og som følge heraf en restriktion for kapitalens frie bevægelighed – er nødvendigt at foretage en samlet bedømmelse af samtlige de konsekvenser, der følger af anvendelsen af en særlig beskatningsordning. Sagt med andre ord er spørgsmålet, hvorvidt man med henblik på dette formål skal sammenligne samtlige beskatningsmuligheder, som personer, der har bopæl i en anden medlemsstat, har adgang til, med dem, som hjemmehørende personer i beskatningsmedlemsstaten har adgang til, eller alternativt hvorvidt denne sammenligning bør foretages i forhold til hver af disse muligheder betragtet hver for sig?

3. Det kan forud for en stillingtagen til disse spørgsmål være nyttigt først at gennemgå de relevante bestemmelser i både national ret og EU-retten.

1 – Originalsprog: engelsk.

## II. Retsforskrifter

4. Artikel 10, stk. 1, litra a), i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lov om beskatning af fysiske personers indkomst, herefter »CIRS«) definerer begrebet »avancer« som følger:

»1. Ved »avancer« forstås gevinster, der ikke anses for indkomster fra erhverv og beskæftigelse, kapital eller fast ejendom, som stammer fra:

a) overdragelse mod vederlag af tinglige rettigheder over fast ejendom og anvendelse af alle former for private formuegoder i forbindelse med selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, der udføres af ejeren selv.«

5. CIRS' artikel 15, stk. 1 og 2, der har overskriften »Anvendelsesområde«, bestemmer følgende:

»1. Personer, der har bopæl på portugisisk område, beskattes af samtlige personlige indkomster, herunder indkomster oppebåret uden for portugisisk område.

2. For så vidt angår ikke-hjemmehørende personer skal kun indkomster, der er oppebåret på portugisisk område, beskattes som personlig indkomst.«

6. Med henblik på CIRS' artikel 18, stk. 1, litra h), skal følgende anses for oppebåret på portugisisk område:

»h) indkomster fra fast ejendom beliggende på dette område, herunder avancer, der udspringer af overdragelsen af denne ejendom«.

7. På datoen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen havde stk. 1 og 2 i CIRS' artikel 43 med overskriften »Avancer«, som blev indført ved lov nr. 42/2016 af 28. december 2016 (OE/2013), følgende ordlyd:

»1. Avancer beregnes som det samlede nettobeløb af fortjenester og tab, der realiseres i samme skatteår, som fastsat i overensstemmelse med de følgende artikler.

2. Det samlede nettobeløb som omhandlet i foregående stykke vedrørende overdragelser foretaget af hjemmehørende personer som omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra a), c) og d), medregnes, uanset om det er positivt eller negativt, kun med 50% af værdien.«

8. CIRS' artikel 68, stk. 1, fastsætter den progressive beskatningsskala. I 2017 var skattesatserne som følger [2]:

| Skattepligtige indkomster (i euro) | Satser (procent) | |
|---|---|---|
| | Normal (A) | Gennemsnit (B) |
| Op til 7 091 | 14,50 | 14,500 |
| Over 7 091 op til og inklusive 20 261 | 28,50 | 23,600 |
| Over 20 261 op til og inklusive 40 522 | 37 | 30,300 |
| Over 40 522 op til og inklusive 80 640 | 45 | 37,613 |
| Over 80 640 | 48,00 | – |

9. I overensstemmelse med artikel 68a blev der opkrævet en yderligere solidaritetsskat på 2,5% af skattepligtige indkomster mellem 80 000 EUR og 250 000 EUR; for indtægter over dette beløb var solidaritetssatsen på 5%.

10. CIRS' artikel 72 bestemmer i den i hovedsagen gældende version som følger:

»1. Følgende beskattes med en autonom sats på 28%:

a) avancer som nævnt i artikel 10, stk. 1, litra a) og d), der oppebæres af personer, der ikke er hjemmehørende på portugisisk område, forudsat at de ikke kan henføres til et fast driftssted beliggende på dette område,

[…]

9. Personer, som er hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, kan – forudsat at der hvad angår sidstnævnte sker udveksling af skatteoplysninger – for de i stk. 1, litra a) og b), og stk. 2 omhandlede indkomster vælge beskatning af disse fortjenester med den sats, som i overensstemmelse med tabellen i artikel 68, stk. 1, ville finde anvendelse, hvis de var realiseret af personer, som er hjemmehørende i Portugal.

10. Med henblik på bestemmelsen af den i det foregående stykke nævnte sats tages der hensyn til alle indkomster, herunder indkomster oppebåret uden for portugisisk område, på samme vilkår, som gælder for hjemmehørende personer.

[…]«

## III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11. MK indgav den 31. maj 2018 en skatteangivelse til den portugisiske skatte- og toldmyndighed for regnskabsåret 2017 i henhold til model 3 IRS (skat af fysiske personers indkomst, herefter »indkomstskat«). I denne angivelse angav MK i tillæg til visse indkomster af fast ejendom værdien af den avance, der blev realiseret ved videresalget af en bygning, der var beliggende i Portugal. I

2 – Det fremgår af de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, at begrebet »gennemsnitlig sats« (kolonne B i tabellen nedenfor) henviser til størrelsen af de skattepligtige indkomster svarende til den øvre grænse for hver skatteklasse. Enhver skattepligtig indkomst, der overskrider denne grænse, vil blive beskattet på grundlag af den »normale sats« (kolonne A i tabellen nedenfor) i den næste skatteklasse.

skatteangivelsen satte sagsøgeren på forsiden i felt 8B kryds ved rubrik 4 (»ikke-hjemmehørende«), rubrik 6 (»hjemmehørende i et EU-land«) og rubrik 7 (valg af den beskatning, som anvendes på ikke-hjemmehørende), således at det ikke var muligt at vælge rubrik 9 (beskatning i henhold til de almindelige satser i CIRS' artikel 68) og rubrik 10 (valg af reglerne for hjemmehørende).

12. Skatte- og toldmyndigheden udstedte den 5. juli 2018 en skatteansættelse på et beløb på 24 654,22 EUR, der blev beregnet ved at anvende den specifikke skattesats på 28% til 100% for avancer af fast ejendom. Myndigheden anvendte følgelig ikke den nedsættelse på 50% af beskatningsgrundlaget, der finder anvendelse for hjemmehørende skattepligtige personer.

13. MK har den 30. november 2018 anfægtet lovligheden af denne skatteansættelse ved den nationale domstol, idet MK har gjort gældende, at den var baseret på retsforskrifter, der forskelsbehandler statsborgere fra andre EU-medlemsstater, der ikke har status som hjemmehørende i Portugal. MK har følgelig gjort gældende, at denne lovgivning udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF.

14. Den nationale domstol har i denne forbindelse fremhævet, at Domstolen i dom af 11. oktober 2007 i sag C-443/06, Hollmann (EU:C:2007:600), fastslog, at den portugisiske skattelovgivning, der fandt anvendelse for skatteåret 2003, udgjorde en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, hvilket er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF. Denne ret nærer følgelig tvivl om, hvorvidt de ændringer, der efterfølgende blev foretaget i denne lovgivning, effektivt bragte den restriktion for kapitalbevægelser, der var blevet fastlagt af Domstolen i denne sag, til ophør.

15. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål med henblik på en præjudiciel afgørelse:

»Skal bestemmelserne i [artikel 18 TEUF, 63 TEUF, 64 TEUF og 65 TEUF] fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i denne sag omhandlede[, der er blevet ændret] […] med henblik på at muliggøre, at avancer ved salg af fast ejendom beliggende i en medlemsstat (Portugal) foretaget af en person, som er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat (Frankrig), efter valg ikke pålægges en større skattebyrde end den, der for samme form for transaktion ville blive pålagt avancer, som realiseres af en person, der er hjemmehørende i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende?«

## IV. Bedømmelse

16. Idet den forelæggende rets spørgsmål nævner adskillige bestemmelser i traktaten, er det i første omgang nødvendigt at fastlægge, hvilke af disse bestemmelser der er relevante.

### *A. Fastlæggelse af de relevante bestemmelser i traktaten*

17. Den nationale domstol henviser i dens spørgsmål til artikel 18 TEUF, 63 TEUF, 64 TEUF og 65 TEUF. I henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF er samtlige restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstater og mellem medlemsstater og tredjelande forbudt.

18. I henhold til artikel 64, stk. 1, TEUF berører artikel 63 TEUF ikke anvendelsen over for tredjelande af de restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som navnlig vedrører direkte investeringer, herunder investeringer i fast ejendom.

19. Artikel 65, stk. 1 og 3, TEUF bestemmer navnlig, at bestemmelserne i artikel 63 TEUF ikke griber ind i medlemsstaters ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Dette er i sig selv betinget af, at disse retsforskrifter ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63 TEUF.

20. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selv om TEUF ikke definerer udtrykket »kapitalbevægelser«, er det fast retspraksis, at Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af Traktatens artikel 67 (EFT 1988, L 178, s. 5), sammen med den nomenklatur og de forklarende noter, som er indeholdt i bilaget til direktivet, har en vejledende værdi i denne forbindelse [3]. I henhold til disse forklarende noter omfatter grænseoverskridende kapitalbevægelser navnlig »[p]rivatpersoners køb af fast ejendom og byggegrunde samt opførelse af ejendomme i erhvervsmæssigt eller personligt øjemed«. Enhver national foranstaltning, der vedrører købet af en bygning, der befinder sig i en medlemsstat, af ikke-hjemmehørende fysiske personer, selv når den ikke erhverves med henblik på investering, falder følgelig inden for anvendelsesområdet for artikel 63 TEUF til 65 TEUF [4].

21. Anvendelsen af reglerne om den frie bevægelighed, der er knyttet til det indre marked, er underlagt to betingelser, der begge skal være opfyldt. Den i hovedsagen omhandlede situation må for det første ikke være en rent intern situation i den omhandlede medlemsstat [5]. Det område, der er omfattet af den nationale foranstaltning, hvis forenelighed med EU-retten er blevet anfægtet, må for det andet endnu ikke være blevet fuldstændig harmoniseret [6]. I den foreliggende sag hersker der imidlertid ingen tvivl om, at disse to betingelser er opfyldt, og at artikel 63 TEUF til 65 TEUF følgelig finder anvendelse.

22. Idet disse bestemmelser gennemfører princippet om ikke-forskelsbehandling på området for kapitalens frie bevægelighed, er der endvidere ikke behov for at foretage en vurdering af den situation, som den nationale ret beskriver i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, i lyset af artikel 18 TEUF. Denne artikel, der fastsætter et generelt forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, har til formål kun at finde selvstændig anvendelse på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling [7].

23. Der skal følgelig alene foretages en vurdering af de nationale skatteretlige foranstaltninger, som er genstand for forelæggelsen fra den nationale domstol, i lyset af princippet om kapitalens frie bevægelighed.

### *B. Omfanget af den prøvelse, der skal foretages*

24. Indledningsvis skal det anføres, at det rejste spørgsmål ikke udelukkende vedrører sagsøgerens situation, men mere generelt foreneligheden med EU-retten af et element af national lovgivning som beskrevet af den nationale domstol. Idet der består en formodning for, at præjudicielle spørgsmål fra en national domstol er relevante [8], er det min opfattelse, at det er nødvendigt at tage stilling til den omhandlede skatteordning og ikke sagsøgerens særlige situation. Eftersom det rejste spørgsmål

3 – Jf. i denne retning dom af 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 39).

4 – Jf. i denne retning dom af 16.3.1999, Trummer og Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, præmis 24).

5 – Jf. i denne retning dom af 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 47).

6 – Jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Kommissionen mod Tyskland (C-100/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2293, præmis 62), og af 22.3.2018, Jacob og Lassus (C-327/16 og C-421/16, EU:C:2018:210, præmis 72).

7 – Jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 55).

8 – Jf. i denne retning dom af 29.7.2019, Vethanayagam m.fl. (C-680/17, EU:C:2019:627, præmis 36).

tilsvarende ikke omhandler tilfælde, hvor der er tale om personer, der har bopæl i et tredjeland – selv såfremt princippet om kapitalens frie bevægelighed endvidere forbyder restriktioner mellem medlemsstater og tredjelande – er det efter min opfattelse ikke nødvendigt at tage stilling til dette spørgsmål.

25. Såfremt Domstolen ikke desto mindre måtte tage stilling til en situation, hvor der er tale om personer, der har bopæl i et tredjeland, da skal den løsning, der fremgår af Domstolens kendelse af 6. september 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:694) (som nogle af parterne i den foreliggende sag har henvist til), med henblik på den situation, som den forelæggende ret beskriver i sin anmodning, ikke nødvendigvis anses for relevant i den foreliggende sag.

26. I denne sag, der omhandlede den portugisiske lovgivning, der var gældende for skatteåret 2007, fastslog Domstolen ganske vist i det væsentlige, at

– det ikke var nødvendigt at forelægge sagen, idet svaret på det forelagte præjudicielle spørgsmål ikke efterlod nogen rimelig tvivl, og at sagen følgelig i overensstemmelse med procesreglementets artikel 99 skulle afgøres ved en begrundet kendelse

– anvendelsen af artikel 64, stk. 1, TEUF kunne udelukkes, eftersom denne bestemmelse allerede i det væsentlige fandtes i den oprindelige version af loven, der var i kraft den 31. december 1993 [9]

– for så vidt som det ikke fremgik klart af ordlyden af CIRS' artikel 43, stk. 2, at denne bestemmelse foretog en sondring mellem ikke-hjemmehørende skattepligtige personer på grundlag af deres bopælssted, skulle det fastslås, at forskelsbehandlingen omhandlede objektivt sammenlignelige situationer [10].

27. Domstolen konkluderede følgelig, at »[e]n medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorved avancer, der er opstået som følge af, at en person, der er hjemmehørende i et tredjeland, har overdraget en fast ejendom, som er beliggende i nævnte medlemsstat, er underlagt en beskatning, som er højere end den beskatning, der for samme type transaktion anvendes på avancer, der realiseres af en person, der er hjemmehørende i nævnte medlemsstat, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som ikke er omfattet af den i artikel 64, stk. 1, TEUF fastsatte undtagelse og ikke kan begrundes i de hensyn, der er omhandlet artikel 65, stk. 1, TEUF, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf« [11].

28. Man bør imidlertid holde sig for øje, at eftersom Domstolen ikke har kompetence i henhold til artikel 267 TEUF til at anvende en EU-retlig regel på et konkret tilfælde og derfor heller ikke kan bedømme en national retsforskrift i forhold til EU-retten [12], er svarene på de præjudicielle spørgsmål baseret på den præmis, der er beskrevet af den forelæggende ret og følgelig på den fremstilling, som sidstnævnte har givet af den nationale lovgivning, der finder anvendelse, og udtrykkes ikke nødvendigvis i lyset af den retlige situation, der gør sig gældende i denne medlemsstat, eftersom Domstolen kun kan have indirekte og delvis viden om denne situation [13].

9 – Præmis 32.

10 – Præmis 37.

11 – Min oversættelse.

12 – Jf. eksempelvis dom af 26.5.2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, præmis 15).

13 – Jf. i denne retning dom af 22.11.2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, præmis 41).

29. I dens anmodning om en præjudiciel afgørelse i Patrício Teixeira-sagen nævnte den forelæggende ret som relevant bestemmelse alene CIRS' artikel 43, stk. 2, i den version, der var gældende på det pågældende tidspunkt, som begrænser beskatningsgrundlaget til 50% af avancen ved salg af fast ejendom for hjemmehørende skattepligtige personer. Det var følgelig alene med henvisning til denne specifikke bestemmelse, at Domstolen nåede den konklusion, at den lovgivning, der var blevet beskrevet af den forelæggende ret som den gældende portugisiske lovgivning, var i strid med EU-retten.

30. Sagsakterne i den foreliggende sag viser imidlertid, at CIRS' artikel 43, stk. 2, ikke nødvendigvis er den eneste relevante retsforskrift, der skal tages hensyn til med henblik på at fastlægge, hvorvidt den avance, der hidrører fra et salg, der er foretaget af en hjemmehørende person i et tredjeland af en ejendom beliggende i denne medlemsstat, var og fortsat er genstand for en højere skattebyrde end den, der ville finde anvendelse for en avance, der realiseres af en hjemmehørende person i denne medlemsstat for så vidt angår den samme form for transaktion. CIRS' artikel 43, stk. 2, udgør således tilsyneladende en del af de bestemmelser, der samlet set udgør en sammensat ordning for den kapitalbeskatning, der finder anvendelse for hjemmehørende skattepligtige personer. I henhold til disse andre bestemmelser beskattes enhver avance, som denne person oppebærer, progressivt med henvisning til visse indkomstklasser. Følgelig fastsætter den portugisiske skattelovgivning reelt en sammenlægning af de modtagne indkomster og avancer, der realiseres i et bestemt skatteår. CIRS' artikel 72, stk. 1, bestemmer omvendt, at en gevinst, der realiseres af en person, der opholder sig i et tredjeland, er genstand for en enhedsskattesats.

31. Disse bestemmelser synes at vise, at spørgsmålet om, hvorvidt den portugisiske lovgivning fastsætter diskriminerende beskatning med henblik på artikel 63 TEUF, 64 TEUF og 65 TEUF, ikke så meget som sådan afhænger af nedsættelsen på 50% af det beskatningsgrundlag, der er fastsat i CIRS' artikel 43, stk. 2, for hjemmehørende personer, som af den faktiske forskel i enhver effektiv skattesats, der optræder som følge heraf. Det afhænger følgelig af spørgsmålet om, hvorvidt avancer af fast ejendom, der realiseres af ikke-hjemmehørende personer, blev beskattet til en særlig sats, der var højere end den effektive marginalskattesats, der fandt anvendelse for de kapitalgevinster, der blev realiseret af hjemmehørende personer.

32. Såfremt den forelæggende ret i Patrício Teixeira-sagen følgelig havde redegjort for den ordning, der fandt anvendelse for ikke-hjemmehørende personer i sin helhed, er det min opfattelse, at Domstolen formentlig ikke ville have nået den konklusion, at den omstændighed, at CIRS' artikel 43, stk. 2, ikke foretog en sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer den 31. december 1993, ikke kan anses for tilstrækkelig til at konkludere, at der ikke var nogen objektiv forskel i situationen for de to kategorier af de i denne sag omhandlede skattepligtige personer på denne dato. Det er min opfattelse, at det da ville have været nødvendigt for Domstolen i stedet at tage stilling til, hvorvidt denne forskel reelt var resultatet af den kombinerede virkning af denne bestemmelse sammen med andre bestemmelser, der udgør den skatteordning, der finder anvendelse for ikke-hjemmehørende personer.

33. Selv om den konklusion, som Domstolen under disse omstændigheder nåede frem til i Patrício Teixeira-sagen, naturligvis er korrekt i lyset af den forudsætning, der er lagt til grund af den nationale domstol i denne forelæggelse (dvs. at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer *kun* er forskellige i den forstand, at førstnævnte nyder fordel af en nedsættelse på 50% af deres beskatningsgrundlag), skal det ikke desto mindre fastslås, om denne forudsætning faktisk svarer til den retlige situation, som gjorde sig gældende i Portugal for skatteåret 2007 (og efterfølgende år). Man kan endvidere rejse spørgsmålet om, hvorvidt det ikke er passende at tage hensyn til andre bestemmelser,

som eksempelvis dem, der er blevet nævnt i den foreliggende sag[14]. Der skal følgelig foretages en yderligere behandling af disse elementer med henblik på navnlig at tage stilling til, hvorvidt den eventuelle anvendelse af artikel 64, stk. 1, TEUF kan udelukkes.

34. Det tilkommer i denne forbindelse i henhold til Domstolens praksis imidlertid udelukkende den nationale ret at fastlægge indholdet af den lovgivning, der var gældende på den dato, som var fastsat i en EU-retsakt, idet Domstolen alene har kompetence til at levere bidrag til fortolkning af det EU-retlige begreb, der udgør grundlaget for anvendelsen af en fællesskabsretlig undtagelsesordning på national lovgivning, der er gældende på en given dato[15].

### *C. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for kapitalens frie bevægelighed*

#### *1. Gældende principper*

35. Det skal som udgangspunkt erindres, at direkte beskatning i det væsentlige fortsat ligger inden for medlemsstaternes kompetence. Det tilkommer dem at fastlægge omfanget af deres skattemæssige kompetence samt de grundlæggende principper i deres skattesystem. Med den nugældende grad af harmonisering af national skattelovgivning, tilkommer det følgelig medlemsstaterne at fastlægge det beskatningssystem, som de finder påkrævet, herunder navnlig at fastlægge et system med progressiv beskatning eller enhedsbeskatning[16]. Medlemsstaterne kan i denne forbindelse pålægge de angivelsesmæssige og administrative forpligtelser, som de anser for nødvendige med henblik på at sikre en effektiv skatteopkrævning[17].

36. De grundlæggende friheder, der vedrører det indre marked, skal følgelig ikke fortolkes således, at en medlemsstat skal bringe sine skatteregler på linje med en anden medlemsstats skatteregler med henblik på at sikre, at uligheder som følge af anvendelsen af disse nationale skatteregler derved fjernes[18]. To medlemsstater kan følgelig endda beskatte den samme transaktion på grundlag af forskellige tilknytningsfaktorer[19]. Alt dette betyder, at reglerne om fri bevægelighed – uanset at de er vigtige – ikke har til formål at løse nogle af de problemer, der er forbundet med interoperabilitet mellem de forskellige nationale beskatningssystemer[20]. De har udelukkende til formål at sikre, at medlemsstater udøver deres kompetencer på en ikke-diskriminerende måde. Det tilkommer navnlig ikke Domstolen at udtale sig om, hvordan medlemsstaternes skattesystem skal se ud.

14 – Jeg skal i denne forbindelse fremhæve, at med henblik på anvendelsen af artikel 64 TEUF skal foranstaltningen ikke i alle enkeltheder, men alene i det væsentlige, have udgjort en bestanddel af den omhandlede medlemsstats retsorden uafbrudt siden den 31.12.1993. Jf. dom af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 38).

15 – Jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 191).

16 – Jf. dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 49). EU-retten kræver ikke, at medlemsstaterne skal høre hinanden med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af den samme avance, eller omvendt at en bestemt avance slet ikke beskattes. Jf. dom af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 47).

17 – Jf. dom af 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 37). For så vidt angår den administrative byrde skal medlemsstaterne selvsagt behandle hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer identisk, men kun i det omfang, at de er underlagt den samme ordning, eftersom forskellen i den administrative byrde ellers alene er en forlængelse af forskellene i ordningen og følgelig ikke skal betragtes isoleret. Jf. dom af 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, præmis 25).

18 – Dom af 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, præmis 32).

19 – Spørgsmål om dobbeltbeskatning behandles i princippet i henhold til bilaterale eller multilaterale konventioner.

20 – Domstolen fastslog ganske vist i dom af 9.2.2017, X (C 283/15, EU:C:2017:102, præmis 47), at »når der ikke i EU-retten er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, skal medlemsstaternes frihed til at fordele udøvelsen af deres beskatningsbeføjelser mellem sig, bl.a. for at undgå kumulerede skattefordele, være forenelig med behovet for at sikre, at alle de personlige og familiemæssige forhold for de skattepligtige personer i de pågældende medlemsstater samlet set tages behørigt i betragtning, uanset hvordan de berørte medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig«. Domstolen fremhævede imidlertid i den samme præmis, at dette fandt anvendelse for så vidt angår forskelsbehandling, der ikke er resultatet af eksisterende forskelle mellem bestemmelser i national skattelovgivning. Den følgende præmis præciserer endvidere, at en skattepligtig person skal kunne påberåbe sig vedkommendes personlige og familiemæssige forhold i »hver af de beskæftigelsesmedlemsstater, der indrømmer denne type skattefordele«. Såfremt medlemsstater følgelig ikke er forpligtede til at fastsætte regler, der har til formål at forhindre et overlap af skattefordele eller -ulemper, skal de, såfremt dette er tilfældet, anvende dem for både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer.

37. Medlemsstaterne skal ikke desto mindre udøve deres skattemæssige kompetence under overholdelse af princippet om fri bevægelighed. Dette betyder, at medlemsstater skal undlade at vedtage diskriminerende foranstaltninger til skade for personer, der har udøvet deres ret til fri bevægelighed [21].

38. På andre områder end skatteområdet udgør enhver national foranstaltning, der forbyder eller gør det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve den i traktaten sikrede frie bevægelighed, en restriktion for etableringsfriheden, selv såfremt denne foranstaltning tilsyneladende finder anvendelse uden forskel [22].

39. I skattespørgsmål anvendes begrebet »restriktion« imidlertid på en mere begrænset måde. Selve den omstændighed, at en aktivitet eller transaktion beskattes, fører således nødvendigvis til, at deltagelse i denne transaktion er mindre attraktiv. Med henblik på ikke at begrænse medlemsstaternes mulighed for at opkræve skat [23] tyder Domstolens praksis indtil nu følgelig på, at den omhandlede nationale foranstaltning *endvidere* skal give anledning til enten direkte eller indirekte forskelsbehandling, for at denne foranstaltning kan anses for en »restriktion« i denne forstand. Det kriterium, der skal anvendes med henblik på at fastslå, hvorvidt der foreligger en restriktion i skattemæssige forhold, er følgelig identisk med det, der skal anvendes i andre forhold end beskatning [24].

40. Nødvendigheden af et kriterium om ikke-forskelsbehandling – og følgelig af at foretage en vurdering af sammenligneligheden af de to situationer med henblik på at klassificere en »restriktion« i denne forstand – skal anses for endeligt fastlagt siden dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). I denne sag foreslog generaladvokat Kokott at forlade kriteriet om ikke-forskelsbehandling og henstillede i stedet til, at man anvendte det samme kriterium i skattespørgsmål som det, der blev anvendt på andre områder [25]. Domstolen fulgte imidlertid ikke hendes forslag i denne forbindelse [26]. Såfremt det – som i den foreliggende sag – er kapitalens frie bevægelighed, der er genstanden for behandlingen, følger behovet for denne sammenligning desuden af ordlyden af artikel 65 TEUF.

41. Såfremt Nordea Bank-dommen anvendes som udgangspunkt, skal man efter min opfattelse rejse spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en forskelsbehandling, der udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed for så vidt angår artikel 63 TEUF.

42. Jeg vil forud for den videre behandling anføre, at der i det væsentlige består to problemer, der er særegne for spørgsmålet om diskriminerende beskatning og derfor for restriktioner for den frie bevægelighed på skatteområdet. Det første omhandler den måde, som begrebet »forskelsbehandling« skal fortolkes i denne forbindelse.

21 – Jf. eksempelvis dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 40).

22 – Jf. eksempelvis dom af 14.11.2018, Memoria og Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, præmis 48).

23 – Jf. eksempelvis dom af 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 53), og af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 47).

24 – Jf. eksempelvis dom af 12.4.1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, præmis 15), og af 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, præmis 29).

25 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22).

26 – Dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23 og 24). Jf. ligeledes generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). For nyere eksempler på domme fra Domstolens Store Afdeling, som støtter denne tilgang, jf. dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 41, af 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 54), eller af 3.3.2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, præmis 44).

43. En umiddelbar tilgang tyder på, at enhver foranstaltning, der for så vidt angår direkte forskelsbehandling har som formål eller for så vidt angår indirekte forskelsbehandling har som virkning at behandle sammenlignelige situationer forskelligt eller omvendt at behandle forskellige situationer forskelligt, udgør forskelsbehandling [27].

44. Ifølge den anden tilgang, hvor lovgivningen forbyder anvendelsen af et specifikt kriterium, opstår der direkte forskelsbehandling, såfremt en person behandles mindre gunstigt med henvisning til de udtrykkelige vilkår i et sådant kriterium. Der foreligger omvendt indirekte forskelsbehandling, såfremt en bestemmelse eller et kriterium, der synes tilsyneladende neutralt, ikke desto mindre bliver anvendt på en måde, der sætter nogle personer i en dårligere stilling sammenlignet med andre under henvisning til et forbudt kriterium [28].

45. Historisk set har den anden tilgang, der, som det fremgår, imidlertid kan betragtes som en anvendelse af den første, gået forud i retspraksis vedrørende fri bevægelighed. Ifølge Domstolen er der således tale om en direkte forskelsbehandling, når en foranstaltning indfører en sondring begrundet i nationalitet [29], og der er tale om indirekte forskelsbehandling, såfremt en foranstaltning, selv om den er baseret på et andet kriterium som eksempelvis bopælskriteriet, reelt fører til samme resultat [30]. Det skal imidlertid bemærkes, at i omkring et årti har Domstolen nu oftere gjort brug af den første definition af begrebet »forskelsbehandling«, hvorved enhver henvisning til nationalitet tilsidesættes [31].

46. Eftersom den frie bevægelighed efter min opfattelse har til formål at fuldføre det indre marked uden at fratage medlemsstaterne deres skattemæssige autonomi, bør den anden tilgang, der er baseret på, at der foreligger et forbudt kriterium, ikke desto mindre fortsat anvendes med henblik på at fastslå, hvorvidt en foranstaltning udgør en restriktion i form af en diskriminerende skatteretlig foranstaltning [32].

27 – Jf. eksempelvis dom af 13.3.2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, præmis 45).

28 – Jf. eksempelvis, dom af 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, præmis 17), og af 13.3.2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, præmis 18).

29 – Jf. eksempelvis dom af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 19). Visse domme har foreslået, at en skatteretlig foranstaltning, der er baseret på bopælsstedet, udgør direkte forskelsbehandling. Jf. eksempelvis dom af 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, præmis 17). Størsteparten af dommene anser dette for at være indirekte forskelsbehandling. Jf. eksempelvis dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 29). Denne tilgang skal efter min opfattelse tiltrædes, i det omfang Domstolen systematisk ved behandlingen af forskelsbehandling baseret på bopæl foretager en vurdering af, hvorvidt disse forskelle er egnede til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål, hvorimod direkte forskelsbehandling kun kan begrundes af grunde, der udtrykkeligt kan henføres under en af traktatens bestemmelser. Jf. generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punkt 55). Begrebet »skattemæssige hjemsted« samt begreberne »hjemsted« eller »selskabets hovedsæde«, der kan anvendes til at fastlægge et selskabs nationalitet, når en stat anvender teorien om det vedtægtsmæssige hjemsted, er desuden forskellige. Et selskab kan anses for hjemmehørende med henblik på beskatning i en stat uden at have denne stats nationalitet som omhandlet i selskabsretten. Jf. dom af 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, præmis 15).

30 – Jf. eksempelvis dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 26), af 20.1.2011, Kommissionen mod Grækenland (C-155/09, EU:C:2011:22, præmis 46), af 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, præmis 28), og af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 62).

31 – Jf. K. Lenaerts og L. Bernardeau, »L'encadrement communautaire de la fiscalité directe«, Cahiers de droit européen, bind 1, Bruylant, 2007, s. 19-109, s. 36 ff. Det er korrekt, at nationalitetskriteriet kan virke restriktivt, men i praksis har det alene den virkning, at det sidestiller forskelsbehandling baseret på bopæl med indirekte forskelsbehandling. Den første tilgang kan omvendt i det omfang, den udgør en afvisning af et specifikt kriterium, betragtes således, at den skaber en risiko for, at Domstolens kontrol vil være drevet af samfundsmæssige betragtninger, og at Domstolen vil behandle muligheden for at foretage en prøvelse ikke så meget i lyset af, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling, men mere generelt i lyset af den måde, som medlemsstaternes udøvelse af deres kompetence kommer til udtryk på, og dette til trods for den omstændighed, at overlappende kompetencer ikke bør anses for en hindring, men som en konsekvens af en sideløbende udøvelse af kompetencer fra to staters side.

32 – Ifølge den anden tilgang kan forskelsbehandling yderligere bestå i anvendelsen af den samme regel på forskellige situationer. Jf. dom af 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 41).

47. Den første tilgang svarer endvidere reelt til at foretage en vurdering af lovgivningens sammenhæng, eftersom sammenlignelighed i henhold til Domstolens praksis skal vurderes i lyset af det formål, der forfølges med den omhandlede skat [33]. Følgelig synes denne tilgang at være relevant, såfremt der – som for så vidt angår moms [34] – rejses spørgsmål om foranstaltningens neutralitet, hvilket i dette tilfælde skal fortolkes som sammenhængen med de formål, som den forfølger [35]. For så vidt angår den frie bevægelighed skal der ikke foretages en behandling af sammenhængen mellem lovgivningen og de formål, som den forfølger, med henblik på at tage stilling til, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling [36], men der skal derimod tages stilling til, hvorvidt den nationale lovgiver derved har haft til formål at beskytte dens statsborgere.

48. Dette fører mig hen til det andet spørgsmål, nærmere bestemt det referencepunkt, der skal anvendes med henblik på at foretage en vurdering af, hvorvidt der foreligger en restriktion. Bør man betragte den relevante skatteretlige bestemmelse isoleret? Eller bør man (hvilket jeg snarere mener bør være tilfældet) anskue skatteordningen som en helhed?

49. Uanset at der ganske vist er en vis usikkerhed forbundet med retspraksis, idet visse domme kan give indtrykket af, at udtrykket »foranstaltning« skal fortolkes således, at det omfatter ethvert element, der vil kunne påvirke beregningen af den skyldige skat, viser en nærmere gennemgang af retspraksis, at den henviser til den omhandlede skatteordning betragtet som en helhed [37]. Dette forekommer mig endvidere at være i overensstemmelse med den valgte tilgang for så vidt angår statsstøtte. Domstolen besluttede på dette område [38] for så vidt angår bedømmelsen af selektivitetskriteriet for så vidt angår en skatteretlig foranstaltning, efter i første omgang at have foretaget en vurdering af sammenlignelighed i lyset af de formål, der blev forfulgt ved den angivelige statsstøtte [39], i sidste ende at lægge sig på linje med en førende dom, der er blevet afsagt af Store Afdeling, og fastslog, at sammenlignelighedsvurderingen skulle foretages på grundlag af det omhandlede skattesystems karakter og almindelige opbygning [40]. Siden da kræver en kvalificering af en skatteforanstaltning som »selektiv« for det første, at det identificeres, hvad der er det almindelige eller »normale« skattesystem

33 – Jf. eksempelvis dom af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 64), og af 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, præmis 65). Domstolen henviser indimellem ligeledes til formålet og indholdet af de omhandlede nationale bestemmelser. Jf. dom af 18.12.2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, præmis 22).

34 – Jf. eksempelvis dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 51).

35 – Anvendt sammen med et ulovligt kriterium kan den første tilgang ligefrem føre til et paradoksalt resultat. Idet sammenlignelighed under denne tilgang skal bedømmes i lyset af det formål, der forfølges ved den omhandlede foranstaltning, betyder det, at såfremt denne foranstaltning netop forfølger formålet om at behandle to kategorier af personer forskelligt på grundlag af et ulovligt kriterium, kan det ikke fastslås, at der foreligger forskelsbehandling, idet disse to kategorier i lyset af dette formål ikke kan anses for at være sammenlignelige.

36 – Manglende sammenhæng i national lovgivning indebærer ikke nødvendigvis, at der foreligger en restriktion for en af de frie bevægeligheder. En foranstaltning kan nemlig være uden sammenhæng med formålene hermed uden nødvendigvis at være mindre gunstig for ikke-statsborgere eller ikke-hjemmehørende. Selv om sammenhængen mellem lovgivningen og dens formål ikke bør spille en afgørende rolle i den fase, hvor det vurderes, om den udgør en restriktion, er den imidlertid relevant i forbindelse med behandlingen af begrundelsen for denne foranstaltning. For at en restriktion kan anses for forenelig med EU-retten, skal den således ikke alene være begrundet, men skal endvidere være forholdsmæssig i forhold til denne begrundelse, hvilket indebærer, at lovgivningen skal være egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at sikre virkeliggørelsen af det mål, som den forfølger. Jf. eksempelvis dom af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 76).

37 – Jf. eksempelvis dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, præmis 27). Det fremgår af andre domme, at sammenligneligheden af de omhandlede situationer skal vurderes i lyset af »de omhandlede nationale bestemmelser«. Jf. dom af 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, præmis 37).

38 – Det kriterium, der skal anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af, hvorvidt en støtte er selektiv eller med henblik på at fastlægge, hvorvidt der foreligger en restriktion, er relativt tæt forbundet med kriteriet for ikke-forskelsbehandling. Selektivitetsbetingelsen består i en fastlæggelse af, »om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner«, jf. [artikel 107, stk. 1, TEUF] i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation«. Dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 41). Der består efter min opfattelse ikke desto mindre en forskel mellem dem, navnlig ved at sammenlignelighed for så vidt angår statsstøtte skal bedømmes ud fra en økonomisk og ikke en retlig synsvinkel. Baseret på det formål, der forfølges ved den omhandlede foranstaltning eller referenceramme, er de erhvervsdrivende, der skal anses for at befinde sig i en sammenlignelig situation, samtlige erhvervsdrivende, der er aktive på det marked, hvor den omhandlede foranstaltning har virkning.

39 – Jf. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 80-87).

40 – Dom af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 76), og af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 37).

i den pågældende medlemsstat, og for det andet at det godtgøres, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse herfra, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation [41].

50. Efter min opfattelse bør det samme eller noget lignende gøre sig gældende for så vidt angår enhver form for fri bevægelighed, navnlig for så vidt angår anvendelsen af sammenlignelighedskriteriet. Som generaladvokat Wahl således har fremhævet, sikrer anvendelsen af sammenlignelighedskriteriet i lyset af referencerammen, at »en skatteforanstaltning vurderes i forhold til en ramme, der omfatter alle relevante bestemmelser, og ikke i forhold til bestemmelser, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme« [42]. Det er endvidere i begge tilfælde kun så snart referencerammen er blevet fastlagt, at det er muligt at identificere de potentielt diskriminerende regler, der førte til, at et grænseoverskridende tilfælde blev stillet ringere, hvor de skulle have været behandlet identisk i lyset af de formål, der blev forfulgt ved denne referenceramme.

51. At foretage en isoleret behandling af bestemmelserne i en national lovgivning – uden at foretage en samlet sammenligning af virkningerne af hver enkelt bestemmelse – skaber imidlertid en risiko for, at unionsborgere kan ønske at gøre brug af de fordele, der tillægges hjemmehørende personer uden samtidig at tage hensyn til de særlige byrder, som disse samme hjemmehørende skattepligtige personer kan være genstand for [43]. Uanset at EU-retten kan stille krav om ligebehandling, betyder dette ikke, at ikke-hjemmehørende personer kan vælge og vrage kendetegn ved en skatteordning i en anden medlemsstat med henblik på, at de kan opnå, hvad der svarer til en privilegeret status i forhold til de hjemmehørende personer i denne stat. I den foreliggende sag ønsker sagsøgeren således eksempelvis tilsyneladende at kombinere 50% nedsættelsen med anvendelsen af en gennemsnitlig skattesats, hvilket (såfremt det blev accepteret) ville være en mere gunstig situation end den, der fandt anvendelse for hjemmehørende personer.

*2. Anvendelse*

52. Det skal indledningsvis erindres, at Domstolen fastslog, at den portugisiske skattelovgivning, som beskrevet af den nationale domstol i Hollmann-dommen – der vedrørte beskatningen af avancer af fast ejendom i Portugal for så vidt angår skatteåret 2007 – ville være i strid med EU-retten.

53. Selv om visse præmisser i Domstolens dom tyder på, at den omhandlede restriktion var resultatet af anvendelsen for hjemmehørende personer af en nedsættelse af beskatningsgrundlaget på 50% af værdien af de avancer, der skulle tages i betragtning, er dette muligvis ikke det fuldstændige billede. En gennemgang af dommens præmis 37, 38, 51 og 54 viser, at med henblik på at fastslå, at der var tale om en restriktion for den frie bevægelighed i den betydning, som jeg har beskrevet, indskrænkede Domstolen sig ikke til at fastslå, at beskatningsgrundlaget ikke var det samme for hjemmehørende personer som for ikke-hjemmehørende personer. Kernen i denne indsigelse vedrørte derimod snarere den større skattebyrde for avancer, der var pålagt ikke-hjemmehørende personer som følge af den omhandlede transaktion. Domstolen bemærkede her følgende: »[A]vancer ved overdragelse af en fast

41 – Dom af 7.11.2019, UNESA m.fl. (C-105/18 – C-113/18, EU:C:2019:935, præmis 61).

42 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 109) og dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 103).

43 – Tilgangen skal imidlertid være anderledes, såfremt den i hovedsagen omhandlede situation er konsekvensen af en foretaget karakterisering af en transaktion, og hvor skattemyndighederne med henblik på at gøre dette har foretaget en gennemgang af adskillige bestemmelser med henblik på successivt at udelukke anvendelsen af andre skatteordninger som i sagen Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (sag C-480/19) (en sag, hvori jeg ligeledes i dag afgiver mit forslag til afgørelse). Eftersom hver af disse bestemmelser i denne situation fastlægger anvendelsesområdet for disse respektive ordninger og størrelsen af den skat, der skal betales, skal hver af disse bestemmelser anses således, at de udgør autonome foranstaltninger, og følgelig være genstand for en isoleret vurdering.

ejendom beliggende i en medlemsstat […] [blev pålagt] en større *skattebyrde*, når overdragelsen foretages af en person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, end den, der for samme transaktionstype [ville have været anvendt] på avancer, som realiseres af en person, der er hjemmehørende i den stat, hvori den faste ejendom [var] beliggende« [44].

54. Med risiko for at fremføre det åbenlyse sker den reelle forskelsbehandling i form af det endelige skattebeløb, som ikke-hjemmehørende vil skulle betale i forbindelse med den realiserede avance af fast ejendom, såfremt dette er større end det beløb, der ville blive opkrævet hjemmehørende personer for så vidt angår den samme transaktion. Det relevante forhold var følgelig ikke så meget undladelsen af at anvende nedsættelsen på 50% i beskatningsgrundlaget, men derimod den samlede effektive skattesats, der reelt blev anvendt, som følge af den kombinerede virkning af procentdelen af det beskatningsgrundlag, der skal tages i betragtning, og den gældende skattesats.

55. Selv uden nedsættelsen på 50% af beskatningsgrundlaget kan den lovgivning, der er beskrevet af den forelæggende ret i Hollmann-dommen, under alle omstændigheder anses for forskelsbehandling, eftersom lovgivningen beskattede avancer, der realiseres af en ikke-hjemmehørende person med en lav indkomst, til en enhedsskattesats på 28%, hvorimod de samme avancer, der realiseres af en hjemmehørende person med den samme lave indkomst, kan blive beskattet i henhold til en klasse, hvis laveste skattesats var lavere end 28%.

56. Som følge af Portugals anvendelse af en progressiv sats for samtlige indkomster (herunder realiserede avancer) (hvilket er den ordning, der generelt finder anvendelse for hjemmehørende personer) på den ene side og en fast sats for avancer på den anden (hvilket er den ordning, der generelt finder anvendelse for ikke-hjemmehørende personer med ingen andre skattepligtige indkomster i Portugal for så vidt angår engangsavancer) er det således reelt nærmest uundgåeligt, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer i visse sammenlignelige situationer vil blive behandlet mindre gunstigt end for så vidt angår hjemmehørende skattepligtige personer [45]. I henhold til Domstolens praksis skal enhver ubegrundet restriktion selv af mindre betydning af de frie kapitalbevægelser således anses for forskelsbehandling. Det er således generelt tilstrækkeligt, at skattelovgivningen indfører direkte eller indirekte forskelsbehandling for så vidt angår selv en skattepligtig person i en grænseoverskridende situation, for at lovgivningen kan anses for uforenelig med EU-retten [46].

57. Under disse omstændigheder kan Hollmann-dommen i modsætning til det, som sagsøgeren har anført, ikke fortolkes [47] således, at den portugisiske regering med henblik på at bringe den restriktion, der er blevet identificeret af Domstolen, til ophør, nødvendigvis skulle have tilladt ikke-hjemmehørende personer – selv når de beskattes til en sats på 28% – endvidere at gøre brug af

44 – Præmis 61. Min fremhævelse. I dommens præmis 40 anførte Domstolen ganske vist: »[E]n bestemmelse om et beskatningsgrundlag på 50% for avancer realiseret udelukkende af skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Portugal, og ikke af ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne, der er forbudt ved artikel 56 EF.« Domstolen holdt imidlertid ikke inde ved denne konstatering, men fastslog derefter, at restriktionen reelt bestod i den omstændighed, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer følgelig var underlagt en højere beskatning. Jf. eksempelvis præmis 51. Man kan eventuelt udlede heraf, at præmis 40 kun var en foreløbig konklusion. Det, der således formentlig fører til, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person straffes, er således det endelige skyldige skattebeløb. Jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 68).

45 – Jf. dom af 12.6.2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 47).

46 – Jf. i denne retning dom af 1.4.2008, Gouvernement de la Communauté française og Gouvernement wallon mod Gouvernement flamand (C-212/06, EU:C:2008:178, præmis 52). Det er følgelig min opfattelse, at det hverken kan være i overensstemmelse med retspraksis eller med selve kernen af den individuelle ret, som unionsborgere har i medfør af den frie bevægelighed, at fastslå, at der kan være tale om forskelsbehandling, idet de forskellige beregningsmetoder, der blev anvendt, førte til et »samlet« tilsvarende resultat.

47 – Den portugisiske regering har i denne forbindelse bl.a. anført, at såfremt sagsøgeren havde ønsket at vælge ordningen for hjemmehørende personer og følgelig at gøre brug af denne nedsættelse, ville han kunne have berigtiget sin angivelse i forbindelse med en ansøgning om en ex-gratia betaling i henhold til CIRS' artikel 140, sammenholdt med de instrukser, der fremgår af cirkulære nr. 20162 af 29.10.2012, der er udstedt af ATA.

en nedsættelse på 50% af deres beskatningsgrundlag [48]. Som jeg allerede har bemærket, er det i henhold til EU-retten kun et krav, at medlemsstater tillader hjemmehørende personer i andre medlemsstater at drage fordel af den samme og ikke en bedre behandling end den, der finder anvendelse for egne statsborgere [49]. Den portugisiske regering skulle følgelig kun sikre, at den samlede effektive skattesats svarede til den, der blev anvendt for den samme form for transaktion foretaget af skattepligtige personer i sammenlignelige situationer.

58. I henhold til Domstolens sagsakter blev den portugisiske skattelovgivning ændret på to måder efter Hollmann-dommen.

59. Den portugisiske regering besluttede for det første at tilbyde unionsborgere valget mellem at blive beskattet enten som hjemmehørende person eller som ikke-hjemmehørende person. Den portugisiske regering har i dens indlæg anført, at den foretrak at overlade dette valg til unionsborgerne frem for at indføre en særlig skatteordning for dem. Dette gjorde man med henblik på at spare de interesserede for oplysningspligten i forhold til de portugisiske skatte- og toldmyndigheder om størrelsen af deres samlede indkomster og for at fritage dem for de yderligere omkostninger til overholdelse af skattereglerne, som dette ville have medført.

60. De gældende satser for henholdsvis beskatning i henhold til ordningen for hjemmehørende personer i Portugal og i henhold til ordningen for hjemmehørende personer i Den Europæiske Union blev for det andet ændret. Der blev navnlig indført en yderligere solidaritetsskat, som kun finder anvendelse for personer, der er hjemmehørende i Portugal.

61. Det følger således, at der for skatteåret 2017 kun blev taget hensyn til 50% af de avancer, der blev realiseret af hjemmehørende personer i Portugal, ved fastlæggelsen af det skattepligtige beløb. Der blev anvendt et interval pr. klasse på dette beløb. Den højeste klasse, der fandt anvendelse på andelen af indkomster, der oversteg 80 640 EUR, blev beskattet med en sats på 48%, hvortil der for visse skattepligtige personer blev tilføjet en yderligere skat - solidaritetsbeskatningen – med en sats på 5% på den klasse af indkomster, der oversteg 250 000 EUR. Den marginale skattesats for avancer af fast ejendom var følgelig 26,5%. I henhold til ordningen for ikke-hjemmehørende personer drog realiserede avancer imidlertid ikke fordel af nedsættelsen på 50%. Disse avancer blev i stedet beskattet med en enhedssats på 28%.

62. Idet den marginale sats, der fandt anvendelse, var højere for personer, der ikke var hjemmehørende i EU end for hjemmehørende personer, forekommer det, at den omhandlede nationale lovgivning indførte en forskelsbehandling på bekostning af ikke-hjemmehørende skattepligtige personer i EU ved at tillade en effektiv samlet højere skattebyrde ved realiseringen af en avance. Under andre omstændigheder synes konklusionen om, at dette udgjorde en form for diskriminerende skattemæssig behandling af ikke-hjemmehørende personer at være uundgåelig, i overensstemmelse med det, der blev fastslået i Hollmann-dommen.

63. Det skal imidlertid bemærkes, at den portugisiske lovgivning nu giver mulighed for, at enhver person, der har bopæl i en anden medlemsstat kan vælge den ordning, der finder anvendelse for hjemmehørende personer. Den omstændighed, at denne mulighed foreligger, udelukker efter min opfattelse enhver diskriminerende skattemæssig behandling, forudsat selvsagt, at de omhandlede

48 – Den løsning, der blev valgt af Domstolen i kendelse af 6.9.2018, Patrício Teixeira (C-184/18, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:694), synes at støtte et sådant krav. I denne kendelse lagde Domstolen således udelukkende den omstændighed til grund, at den omhandlede forskrift fastsatte en rabat på 50%, uden at foretage en behandling af den gældende lovgivning som helhed, idet den konkluderede, at der var tale om en restriktion. Som forklaret skal denne løsning imidlertid sætte de oplysninger, der blev fremlagt for Domstolen af den forelæggende ret, hvor der kun var henvist til nedsættelsen på 50% i værdien af de avancer, der skulle tages i betragtning alene til gavn for de hjemmehørende personer, i deres rette kontekst.

49 – Jf. i denne retning dom af 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, præmis 20).

ikke-hjemmehørende skattepligtige personer på en rettidig og effektiv måde er blevet oplyst om, at de kan udøve denne mulighed. Reglerne om den frie bevægelighed kræver således kun, at unionsborgere, der opholder sig i en anden medlemsstat, gives muligheden for at anvende de samme skatteregler som dens hjemmehørende personer [50].

64. Forudsat at en unionsborger, der opholder sig i en anden medlemsstat, følgelig har en reel og effektiv mulighed for at vælge den samme ordning som den, der finder anvendelse for hjemmehørende personer, hvilket forudsætter, at de på behørig og effektiv vis er blevet rettidigt informeret om denne mulighed, kan det følgelig ikke fastslås, at der foreligger forskelsbehandling [51]. Hvis dette er tilfældet, er spørgsmålet om, hvorvidt denne mulighed er blevet udnyttet af den omhandlede skattepligtige person, endnu engang efter min opfattelse irrelevant, eftersom medlemsstaterne er berettigede til at give deres skattepligtige personer mulighed for at vælge mellem adskillige ordninger [52].

65. Det kan, som det fremgår ovenfor, fremhæves, at det i forhold til den nuværende harmoniseringsgrad for national skattelovgivning eller manglende harmonisering heraf står medlemsstaterne frit for at indføre det beskatningssystem, som de finder mest egnet, som eksempelvis et system for progressiv beskatning ved rater beregnet på grundlag af den samlede indkomst for den omhandlede person. Portugal kunne følgelig med henvisning til Hollmann-dommen have besluttet at stille krav om, at ikke-hjemmehørende personer, således som det er påkrævet for hjemmehørende personer, skulle foretage angivelser af samtlige af deres indkomster med henblik på at fastlægge, til hvilken sats de avancer, der hidrører fra overdragelsen af fast ejendom, skal beskattes. Det er korrekt, at dette ville have betydet, at de omhandlede personer da skulle udfylde to skatteangivelser, hvilket imidlertid måtte være den ganske vist beklagelige, men ikke desto mindre uundgåelige konsekvens i mangel af harmonisering af to medlemsstaters sideløbende udøvelse af deres beskatningskompetence [53]. Enhver anden løsning ville således indholdsmæssigt svare til at anfægte den enkelte medlemsstats skattemæssige autonomi.

66. Grunden til, at den portugisiske regering ikke valgte denne mulighed, synes ganske åbenlys, navnlig at den ønskede at mindske de skattemæssige formaliteter, der ellers ville have været gældende for ikke-hjemmehørende personer [54].

67. Portugal er efter min opfattelse helt berettiget til at agere på denne måde *forudsat* – og dette er en afgørende betingelse – at man tillader ikke-hjemmehørende personer at vælge at blive beskattet af avancer på præcis samme måde som hjemmehørende personer. Dette kræver, at de avancer, der realiseres i Portugal, ikke beskattes i henhold til den marginale klasse, men bliver opdelt i de forskellige klasser, der ville have fundet anvendelse, såfremt samtlige skattepligtige indkomster var blevet beskattet i Portugal i forhold til den avance, der blev realiseret i denne medlemsstat, som en procentdel af de

50 – Efter Kommissionens opfattelse, der er kommet til udtryk i retsmødet, havde sagsøgeren valget mellem en ulovlig ordning og en lovlig ordning. Det skal imidlertid fremhæves, at den påståede ulovlighed af muligheden for at blive beskattet til en fast sats er baseret på dens diskriminerende karakter. Det er følgelig ikke efter dens art, men ved sammenligning med den ordning, der anvendes på hjemmehørende personer, at denne ordning vil være ulovlig. Fra det tidspunkt, hvor ikke-hjemmehørende personer kan vælge at blive beskattet præcist på samme måde som hjemmehørende personer, kan der ikke accepteres nogen forskelsbehandling, og det er følgelig efter min opfattelse en logisk konsekvens, at den nævnte sagsøger har et valg mellem to gyldige muligheder.

51 – Da spørgsmålet om dette punkt blev rejst i retsmødet, anerkendte Kommissionen de problemer, der var forbundet med at tage stilling til, hvordan Portugal skulle have anvendt Hollmann-dommen. Kommissionen anførte imidlertid, at såfremt Portugal skulle anvende samme skatteordning, der var baseret på, at der skulle tages hensyn til samtlige indkomster for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer med henblik på at fastlægge en sats på beskatning, var der ikke grundlag for at fastslå, at der forelå forskelsbehandling.

52 – Medlemsstater er ikke forpligtede til at indføre krav om anvendelsen af en ordning; de kan overlade det til den enkelte at vælge, hvilken ordning de ønsker anvendt for dem. Jf. analogt dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 73).

53 – Jf. eksempelvis dom af 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 38). Enhver løsning i en anden retning ville således svare til at anfægte staters mulighed for at udøve deres beføjelser sideløbende med hinanden. Jeg vil i denne forbindelse gerne præcisere, at for så vidt som det er min opfattelse, at der ikke foreligger forskelsbehandling, skal der ikke foretages en vurdering i forhold til proportionalitetskriteriet i henhold til EU-retten. Anvendelsen af proportionalitetskriteriet er kun påkrævet i begrundelsesfasen. Jf. eksempelvis dom af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 76).

54 – I denne situation er hjemmehørende personer ganske vist dårligere stillet, eftersom de ikke har mulighed for at drage fordel af denne lettelse af formaliteterne. Som det imidlertid er blevet fremhævet, forbyder EU-retten ikke omvendt forskelsbehandling. Jf. i denne retning dom af 16.6.1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, præmis 11).

samlede indkomster. Det kan således ikke antages, at avancer, der er realiseret i Portugal, nødvendigvis svarer til dem, der ville have været omfattet af den sidste klasse i dette scenarie. Dette betyder, at for en skattepligtig person med indkomster på 25 000 EUR fra andre medlemsstater og 5 000 EUR i Portugal, bør de 5 000 EUR ikke beskattes for skatteåret 2017 med 37%, men til den gennemsnitlige sats, der ville finde anvendelse, såfremt samtlige indkomster var blevet beskattet i Portugal, nærmere bestemt og i henhold til oplysningerne i sagens akter til en sats på 27,95%.

68. Når jeg giver udtryk for denne opfattelse, har jeg ikke overset den omstændighed, at Domstolen i præmis 162 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation og præmis 53 i Gielen-dommen fastslog, at »[e]n national ordning, der begrænser den frie bevægelighed, er […] stadig lige uforenelig med fællesskabsretten, uanset at anvendelsen af den er fakultativ«[55]. Det skal imidlertid fremhæves, at Domstolens Store Afdeling anvendte en anderledes tilgang i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock[56] og foretog en vurdering af, hvorvidt muligheden for ikke-hjemmehørende personer for at vælge en anden ordning gør en forskel for så vidt angår spørgsmålet om forbuddet mod forskelsbehandling.

69. Det er vanskelig at drage en anden konklusion, end at Domstolen med dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock følgelig effektivt afveg fra denne tidligere retspraksis i det omfang, at den med henblik herpå foretog en isoleret behandling af hver enkelt detalje i en medlemsstats skattelovgivning. Det kan endvidere anføres, at den tilgang, som Domstolen valgte i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation og i Gielen-dommen, kunne forklares ved de alternativer, der bestod i begge disse sager.

70. I dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation havde de omhandlede skattepligtige personer således valget mellem to ordninger, der *begge* var i strid med EU-retten[57].

71. For så vidt angår Gielen-dommen bestod valget mellem en ordning, der var gunstig under alle omstændigheder, og en, der altid var ugunstig for den skattepligtige person[58]. Idet der ikke var nogen fordel forbundet med at vælge det andet alternativ, kunne den omstændighed, at en medlemsstat tilbød et valg mellem de to muligheder, ikke have noget andet formål end at vildlede visse skattepligtige personer. Som Domstolen omvendt fastslog i Hirvonen-dommen, gælder, at såfremt unionsborgere kan vælge en ordning, der samlet set er mere gunstig end den almindelige beskatningsordning og indebærer en mindre indsats for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer end for de hjemmehørende skattepligtige personer, kan den tilgang, der blev anvendt i Gielen-dommen, ikke finde anvendelse[59].

72. I lyset af disse modstridende retsopfattelser, og såfremt Domstolen måtte vælge ikke at følge den tilgang, som Store Afdeling anvendte i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock, er det min opfattelse, at det spørgsmål, der skal stilles i den foreliggende sag, er, hvorvidt en skatteordning kan anses for at være udtryk for forskelsbehandling for så vidt angår grænseoverskridende tilfælde, såfremt unionsborgere har et valg mellem to muligheder, der hver har fordele og ulemper, men hvor en af dem svarer præcist til den ordning, der finder anvendelse for hjemmehørende personer.

55 – Dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 162), og af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), præmis 53).

56 – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 25).

57 – I dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation var den anden mulighed, der blev nævnt i dommen, den, der blev beskrevet i dommens præmis 15, og som Domstolen tidligere havde fastslået ligeledes var ufordelagtig. Jf. dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 61-65).

58 – Jf. dom af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 40). Den eneste forskel mellem de to ordninger var således, som beskrevet af Domstolen, at kun en af dem tillod, at der skulle tages hensyn til arbejdstimer, der blev præsteret i en anden medlemsstat.

59 – Dom af 19.11.2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, præmis 43).

73. Svaret på dette spørgsmål kan efter min opfattelse kun være benægtende. I en fri markedsøkonomi må det således antages, at personer handler rationelt [60]. En medlemsstat kan følgelig ikke holdes ansvarlig for den omstændighed, at en skattepligtig person ikke valgte den ordning, der ville have minimeret den pågældendes skattebyrde [61]. Den omstændighed, at ikke-hjemmehørende personer ud fra deres situation skulle vælge, hvilken ordning der var bedst for dem, frem for at der pålægges dem en specifik ordning, kan yderligere ikke *i sig selv* udgøre en form for restriktion for kapitalens frie bevægelighed. Med henblik på at fastslå, at der foreligger en restriktion, skal der være tale om forskelsbehandling. Som jeg tidligere har nævnt, er det følgelig afgørende, at ikke-hjemmehørende personer efter deres eget valg har muligheden for af skattemæssige hensyn at vælge at blive avancebeskattet på samme grundlag som det, der finder anvendelse for hjemmehørende personer.

74. Selv om det som fastsat i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF ikke kan forventes, at der foreligger fuldstændig og perfekt lighed i skattespørgsmål, er det kernen i spørgsmålet om forskelsbehandling, der skal tages stilling til i disse sager. Man kan i denne forbindelse ikke betragte en bestemt bestemmelse i national lovgivning isoleret set uden endvidere at tage hensyn til samtlige af de muligheder, som de omhandlede personer har adgang til. Som jeg har forklaret, er selve den omstændighed, at ikke-hjemmehørende personer drager fordel af en nedsættelse i beskatningsgrundlaget, *ikke i sig selv* tilstrækkelig til at kunne vurdere, hvorvidt der foreligger forskelsbehandling: Der skal endvidere tages hensyn til samtlige af de regler, der konkurrerer om at udgøre en del af den effektive skattesats [62].

75. Det er i den foreliggende sag korrekt, at den *effektive* gældende skattesats (dvs. henset til forskellene i beskatningsgrundlagene) er højere for ikke-hjemmehørende unionsborgere end for hjemmehørende personer. Det skal imidlertid bemærkes, at for så vidt angår den effektive marginale sats, var denne forskel på 1,5% i 2017 (som følge af indførelsen af den yderligere solidaritetsafgift), mens den var 4% i 2007, hvilket er det skatteår, der nævnes i Hollmann-dommen [63].

76. Hvad der måske er endnu mere vigtigt er, at det er blevet tydeligt på en måde, som det måske ikke var i Hollmann-dommen - at ikke-hjemmehørende personer, uanset at de skal foretage en angivelse, ikke skal angive alle deres indkomster til de portugisiske skatte- og toldmyndigheder. I modsætning til hjemmehørende personer skal ikke-hjemmehørende personer følgelig ikke udfylde samtlige bilag til angivelsen og indgive støttedokumenter. Eftersom den yderligere administrative byrde, der i henhold til Domstolens praksis påhviler ikke-hjemmehørende personer i henhold til en skatteordning, kan udgøre en restriktion, skal der endvidere omvendt tages hensyn til den omstændighed, at ikke-hjemmehørende personer ikke skal bære en sådan byrde med henblik på at fastlægge, hvorvidt disse skattepligtige personer stilles ringere ved en skatteretlig foranstaltning [64].

77. Såfremt man eksempelvis foretager en vurdering af en situation, hvor en person har tjent mere end 250 000 EUR i skatteåret for 2017, og som i tillæg til vedkommendes indkomster endvidere realiserer en avance i forbindelse med salget af en garage på 5 000 EUR, udgør denne forskel kun ca. 153 EUR [65]. Henset til, at denne person, såfremt vedkommende vælger at blive behandlet som en hjemmehørende person, som alle andre hjemmehørende personer vil skulle angive samtlige af vedkommendes

60 – Jf. i denne retning dom af 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, præmis 38).

61 – Jf. analogt dom af 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, præmis 64 og 65).

62 – Dom af 9.3.2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, præmis 56).

63 – Jf. dom af 11.10.2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, præmis 7, 9 og 38).

64 – Jf. i denne retning dom af 31.1.1984, Kommissionen mod Irland (74/82, EU:C:1984:34, præmis 51), af 18.10.2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 32), og af 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, præmis 62). Dette er imidlertid ikke tilfældet, såfremt disse opkrævninger begrundes i lyset af den særlige situation, der gør sig gældende for ikke-hjemmehørende personer, og står i forhold til det, der er nødvendigt for skatteopkrævningen. Jf. i denne retning dom af 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 37).

65 – Som tidligere forklaret er det den gennemsnitlige sats (i dette eksempel 44,9%, hvortil skal lægges solidaritetsskat på 5%) og ikke marginalskattesatsen, der skal tages i betragtning. Forskellen er følgelig 152,32 EUR og ikke 75 EUR.

indkomster, herunder indkomster, der hidrører fra kilder, der ikke befinder sig på den omhandlede stats område, og, såfremt det er påkrævet, vil skulle begrunde sidstnævnte, vil man kunne forestille sig, at en sådan hjemmehørende person under disse omstændigheder vil foretrække at vælge ordningen for ikke-hjemmehørende personer.

78. Heraf følger, at ordningen for ikke-hjemmehørende personer, der finder anvendelse på et vilkårligt grundlag [66], under visse omstændigheder kan være mere fordelagtig for hjemmehørende personer fra en anden medlemsstat end for personer, der er hjemmehørende i beskatningsmedlemsstaten. Jeg indrømmer, at denne antagelse kan forekomme meget marginal, men den er ikke desto mindre reel. Det kan følgelig ikke udelukkes, at beslutningen om at vælge ordningen for ikke-hjemmehørende personer udspringer af et rationelt valg,

79. Jeg indtager under alle omstændigheder det synspunkt, at de konklusioner, som Domstolen nåede frem til i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation og Gielen-sagen, under alle omstændigheder, selv såfremt Domstolen måtte anse disse domme for fortsat at være korrekte, ikke kan overføres, uden at der foretages præciseringer til den for den forelæggende ret i den foreliggende sag omhandlede lovgivning. Sagens kerne er imidlertid, at ikke-hjemmehørende personer skal have et valg herom: De skal informeres om deres ret til – og skal efterfølgende have lov til – at blive undergivet samme behandling som hjemmehørende personer med henblik på beskatning af kapital.

## V. Forslag til afgørelse

80. Jeg vil i lyset af ovenstående følgelig foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål forelagt af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal) som følger:

»Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for national lovgivning, der gør beskatningen af avancer, der hidrører fra salget af fast ejendom, der er beliggende i en medlemsstat, af en hjemmehørende person i en anden medlemsstat, til genstand for en anden skatteordning end den, der finder anvendelse for hjemmehørende personer, forudsat at den samme lovgivning giver ikke-hjemmehørende personer mulighed for at vælge den skatteordning, der finder anvendelse for hjemmehørende personer. Myndighederne i den omhandlede medlemsstat skal under disse omstændigheder sikre, at ikke-hjemmehørende personer er blevet gjort opmærksom på muligheden for at foretage et sådant valg på en klar, rettidig og letforståelig måde, og at de konsekvenser, der er knyttet til den omstændighed, at samtlige af den omhandlede persons indkomster ikke beskattes i denne stat, neutraliseres. Det tilkommer imidlertid de nationale domstole at foretage en prøvelse af, at sidstnævnte krav er opfyldt.«

66 – For så vidt angår relevansen af dette forhold jf. dom af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 72).