Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GERARD HOGAN
föredraget den 19 november 2020[1]

Mål C-388/19

MK
mot
Autoridade Tributária e Aduaneira

(begäran om förhandsavgörande framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skiljedomstol i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Test som ska genomföras – Icke-diskrimineringsprincipen – Skattelagstiftning – Skatt på kapitalvinster från fast egendom – Personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet – Jämförbara situationer – Högre skattebörda för personer som saknar hemvist i landet – Begreppet likabehandling – Möjlighet för personer som saknar hemvist i landet att välja att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet”

I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande, som avser tolkningen av artiklarna 18, 63, 64 och 65 FEUF, har framställts i ett skattemål mellan sökanden, MK, och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal). Begäran avser ett taxeringsbeslut som fattats av skattemyndigheten avseende inkomster för beskattningsåret 2017. Denna begäran ger ännu en gång upphov till frågan vad som utgör en form av skattemässig diskriminering mellan personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet.

2. MK har sin hemvist i Frankrike. Det anspråk MK har framställt består i huvudsak i att han har ålagts att betala en högre skatt på kapitalvinster vid avyttrande av en portugisisk tillgång på grund av sin status om person som saknar hemvist i det landet. Förevarande mål ger således upphov till frågan huruvida det, för att fastställa förekomsten av diskriminering – och, i förlängningen, av en restriktion för den fria rörligheten för kapital – är nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga konsekvenser som följer av tillämpningen av en särskild skatteordning. Med andra ord uppkommer frågan huruvida det för detta ändamål är nödvändigt att jämföra alla skattemässiga valmöjligheter för personer med hemvist i en annan medlemsstat med dem som erbjuds personer med hemvist i den beskattande medlemsstaten eller, i andra hand, huruvida denna jämförelse ska göras inom ramen för var och en av dessa valmöjligheter för sig?

3. Innan dessa frågor prövas kan det vara lämpligt att först redogöra för relevanta bestämmelser i såväl nationell rätt som i unionsrätten.

1 Originalspråk: engelska.

II. Rättslig ram

4. I artikel 10.1 a i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lagen om inkomstskatt för fysiska personer) (nedan kallad CIRS) definieras begreppet kapitalvinst på följande sätt:

”1. ’kapitalvinster’ avser vinster som, även om de inte betraktas som näringsverksamhet, kapital eller inkomst av fast egendom, följer av

(a) överlåtelse mot vederlag av sakrätt i fast egendom och överlåtelse av all slags privat egendom till en näringsverksamhet som egendomsinnehavaren bedriver enskilt.”

5. I artikel 15.1 och 15.2 CIRS, med rubriken ”Tillämpningsområde”, föreskrivs följande:

”1. För personer med hemvist i Portugal ska inkomstskatt för fysiska personer tas ut på alla inkomster, inklusive dem som uppburits utanför Portugal.

2. För personer som saknar hemvist i landet ska inkomstskatt för fysiska personer endast tas ut på inkomst som uppburits i Portugal.”

6. Vid tillämpningen av artikel 18.1 h CIRS ska följande anses ha erhållits i Portugal:

”(h) inkomst av fast egendom som är belägen där, inklusive kapitalvinst vid överlåtelse av densamma.”

7. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet hade artikel 43 punkterna 1 och 2, med rubriken ”Kapitalvinster” i CIRS, som följer av lag nr 42/2016 av den 28 december 2016 (OE/2013), följande lydelse:

”1. Inkomster som ska anses vara kapitalvinster ska tas upp med ett belopp motsvarande skillnaden mellan de kapitalvinster och kapitalförluster som realiserats under samma år och som fastställts i enlighet med följande artiklar.

2. Det saldo som avses i föregående punkt, avseende sådana överlåtelser som görs av personer med hemvist i landet och som avses i artikel 10.1 a, c och d, ska endast beaktas till 50 procent av värdet, oavsett om saldot är positivt eller negativt.”

8. I artikel 68.1 CIRS fastställs den progressiva skalan för skatteskikten. År 2017 var följande skattesatser tillämpliga: [2]

Beskattningsbar inkomst (belopp i euro)	Skattesatser (procent)	
	Normal (A)	Genomsnittlig (B)
Upp till 7 091	14,50	14,500
Över 7 091 till och med 20 261	28,50	23,600
Över 20 261 till och med 40 522	37	30,300
Över 40 522 till och med 80 640	45	37,613
Över 80 640	48,00	–

9. Enligt artikel 68a skulle en extra solidaritetsskatt på 2,5 procent tillämpas på skattepliktiga inkomster mellan 80 000 och 250 000 euro. Utöver det beloppet uppgick solidaritetsskattesatsen till 5 procent.

10. I artikel 72 CIRS, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrevs följande:

”1. Följande ska beskattas med en autonom skattesats på 28 procent:

(a) kapitalvinster som avses i artikel 10.1 a och d och som uppbärs av personer som saknar hemvist i Portugal, under förutsättning att vinsterna inte härrör från ett fast driftställe i Portugal;

…

9. Personer med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, i det sistnämnda fallet under förutsättning att det förekommer utbyte av information om skattefrågor, kan beträffande sådana inkomster som avses i punkterna 1 och 2 välja att låta dessa inkomster beskattas enligt den skattesats som skulle ha tillämpats, i enlighet med den tabell som föreskrivs i artikel 68.1, om inkomsterna skulle ha uppburits av personer med hemvist i Portugal.

10. Vid fastställandet av den skattesats som avses i föregående punkt ska samtliga inkomster, även de som uppburits utanför Portugal, beaktas på samma villkor som de som gäller för personer med hemvist i landet.

…”

III. Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågorna

11. Den 31 maj 2018 lämnade MK in en inkomstdeklaration för inkomståret 2017 till den portugisiska skattemyndigheten enligt Model 3 IRS (inkomstskatt för fysiska personer). I denna deklaration deklarerade MK, förutom viss inkomst av fast egendom, även värdet av den kapitalvinst som realiserats vid vidareförsäljning av fast egendom belägen i Portugal. Sökanden kryssade i

2 Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat förefaller begreppet ”genomsnittlig skattesats” (kolumn B i tabellen nedan) hänföra sig till det belopp för den beskattningsbara inkomsten som motsvarar taket för varje skatteskikt. Den skattepliktiga inkomst som överstiger denna gräns ska beskattas på grundval av nästa skatteskikt (kolumn A i tabellen nedan).

deklarationen, i tabell 8B, i ruta 4 (för ”personer som saknar hemvist i landet”), ruta 6 (för ”personer med hemvist i EU”) och ruta 7 (val att omfattas av bestämmelserna om beskattning av personer som saknar hemvist i landet), och valde bort alternativet i ruta 9 (beskattning enligt de allmänna skattesatserna i artikel 68 i inkomstskattelagen) samt alternativet i ruta 10 (val att beskattas enligt de bestämmelser som gäller för personer med hemvist i landet).

12. Den 5 juli 2018 utfärdade skattemyndigheten ett beskattningsbeslut på 24 654,22 euro, vilket beräknades med tillämpning av den särskilda skattesatsen på 28 procent på 100 procent av kapitalvinsten från den fasta egendomen. Skattemyndigheten tillämpade således inte den 50-procentiga nedsättning av beskattningsunderlaget som är tillämplig på skattskyldiga personer med hemvist i landet.

13. Den 30 november 2018 ifrågasatte MK lagenligheten av detta beslut vid den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att det grundade sig på lagbestämmelser som medför diskriminering av medborgare i andra medlemsstater i unionen som inte har skatterättsligt hemvist i Portugal. MK hävdade därför att denna lagstiftning utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

14. Den hänskjutande domstolen erinrade i det avseendet om att EU-domstolen i domen av den 11 oktober 2007 i målet Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) slog fast att den portugisiska skattelagstiftningen, i den lydelse som var tillämplig på beskattningsåret 2003, utgjorde en restriktion för kapitalrörelser som var förbjuden enligt artikel 63 FEUF. Den hänskjutande domstolen ställde sig följaktligen frågan huruvida de ändringar som senare gjorts av nämnda lagstiftning faktiskt innebar att den restriktion för kapitalrörelser som EU-domstolen hade identifierat i det målet hade upphört.

15. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa- CAAD) (skiljedomstol i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”Ska artiklarna [18, 63, 64 och 65 FEUF] sammantagna tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i förevarande mål [vilken har] ändrats … [för att] göra det möjligt att kapitalvinsten från avyttring av fast egendom belägen i en medlemsstat (Portugal) av en person som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen (Frankrike), genom val, inte beskattas hårdare än en kapitalvinst som realiseras av en person med hemvist i den stat i vilken den fasta egendomen är belägen, för samma typ av transaktion?”

IV. Analys

16. Eftersom den nationella domstolens fråga hänför sig till flera bestämmelser i fördraget, ska det först fastställas vilka av dessa bestämmelser som faktiskt är relevanta.

A. Fastställande av relevanta bestämmelser i fördraget

17. Den hänskjutande domstolen har i sin fråga hänvisat till artiklarna 18, 63, 64 och 65 FEUF. Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

18. Enligt artikel 64.1 ska artikel 63 inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt som antagits för kapitalrörelser till eller från tredjeland, bland annat direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom.

19. Artikel 65.1 och 65.3 anger i sin tur att bestämmelserna i artikel 63 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa relevanta bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som inte är i samma situation med avseende på hemvist eller den plats där de har investerat sitt kapital. Detta i sig är föremål för effekten att dessa rättsregler inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt restriktion av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 FEUF.

20. Det ska påpekas att, även om FEUF inte definierar begreppet ”rörlighet för kapital”, är det fast rättspraxis att rådets direktiv 88/361/EEG om tillämpningen av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, 1988, s. 5), sammantaget med nomenklaturen och den förklarande anmärkningen som bifogas denna, har betydelse som vägledning i det avseendet.[3] Enligt den förklarande anmärkningen innefattar gränsöverskridande kapitalrörelser bland annat ”[k]öp av byggnader och mark samt uppförande av byggnader i privat regi i vinstsyfte eller för personligt bruk”. Följaktligen ska varje nationell åtgärd som avser förvärv av fast egendom belägen i en medlemsstat av fysiska personer som saknar hemvist i landet, även om den inte har förvärvats för investeringsändamål, anses omfattas av tillämpningsområdet för artiklarna 63 till 65 FEUF.[4]

21. Två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att de fria rörligheter som är förbundna med den inre marknaden ska kunna tillämpas. För det första ska situationen i det nationella målet inte vara rent intern för den berörda medlemsstaten.[5] För det andra får det område som omfattas av den nationella åtgärd vars förenlighet med unionsrätten har ifrågasatts ännu inte vara helt harmoniserat.[6] I förevarande mål finns det emellertid ingen tvekan om att dessa två villkor är uppfyllda och att artiklarna 63 till 65 följaktligen är tillämpliga.

22. Eftersom dessa bestämmelser genomför principen om icke-diskriminering i fråga om fri rörlighet för kapital, saknas det anledning till prövning av den situation som den hänskjutande domstolen förutsåg i sin begäran om förhandsavgörande mot bakgrund av artikel 18 FEUF. Den artikeln, som fastställer ett allmänt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, är avsedd att tillämpas oberoende endast på situationer som regleras av unionsrätten för vilka fördraget inte fastställer ett specifikt förbud mot diskriminering.[7]

23. Följaktligen ska de nationella skatteåtgärder som är föremål för den hänskjutande domstolens begäran prövas enbart mot bakgrund av principen om fri rörlighet för kapital.

B. Omfattningen av den prövning som ska utföras

24. Inledningsvis ska det påpekas att den fråga som ställts inte enbart avser sökandens situation, utan mer allmänt huruvida nationell lagstiftning, såsom denna beskrivs av den hänskjutande domstolen, är förenlig med unionsrätten. Eftersom de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen presumeras vara relevanta,[8] anser jag att det finns anledning att undersöka den aktuella skatteordningen och inte sökandens särskilda situation. Eftersom den ställda frågan inte rör situationen för personer med hemvist i ett tredjeland – även om principen om fri rörlighet för kapital även förbjuder restriktioner mellan medlemsstaterna och tredjeländer – är det enligt min mening inte heller nödvändigt att pröva denna fråga.

3 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 39).

4 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1999, Trummer och Mayer, (C-222/97, EU:C:1999:143, punkt 24).

5 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 47).

6 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, kommissionen/Tyskland (C-100/13, ej publicerad, EU:C:2014:2293, punkt 62) och dom av den 22 mars 2018 Jacob och Lassus (C-327/16 och C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 72).

7 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 55).

8 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2019, Vethanayagam m.fl. (C-680/17, EU:C:2019:627, punkt 36).

25. Om domstolen ändå skulle behandla situationen för personer med hemvist i ett tredjeland, ska domstolens beslut av den 6 september 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, ej publicerat, EU:C:2018:694) (till vilket vissa av parterna i förevarande mål har hänvisat) rörande den situation som beskrivits av den hänskjutande domstolen i begäran om förhandsavgörande inte nödvändigtvis anses vara relevant för den hänskjutande domstolen i förevarande mål.

26. I det målet, som avsåg gällande portugisisk lagstiftning för beskattningsåret 2007, slog domstolen visserligen fast följande:

– Målet behövde inte anmälas, eftersom svaret på den tolkningsfrågan som hänskjutits för förhandsavgörande inte lämnar utrymme för rimligt tvivel och därför i enlighet med artikel 99 i rättegångsreglerna kan avgöras genom motiverat beslut.

– Det kunde uteslutas att artikel 64.1 FEUF var tillämplig, eftersom denna bestämmelse redan i sak fanns i den ursprungliga versionen av kodexen, vilken var i kraft den 31 december 1993. [9]

– Eftersom det inte framgår av ordalydelsen i artikel 43.2 CIRS att det i denna bestämmelse görs åtskillnad mellan skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet beroende på var de har sin hemvist, ska skillnaden i behandling anses avse situationer som är objektivt jämförbara. [10]

27. Följaktligen konstaterade domstolen att ”en nationell lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är i fråga i [det] nationella målet, vilken innebär att den kapitalvinst som uppkommer från en försäljning som genomförs … av en person som har hemvist i ett tredjeland, av fast egendom som är belägen i den medlemsstaten beskattas hårdare än en kapitalvinst från samma typ av transaktion som genomförs av en person som har sin hemvist i den medlemsstaten, utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, inte omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 64.1 FEUF och inte kan motiveras av de skäl som avses i artikel 65.1 FEUF.” [11]

28. Det ska emellertid erinras om att domstolen, inom ramen för artikel 267 FEUF, inte är behörig att tillämpa en unionsrättslig bestämmelse på ett visst fall och således att avgöra en bestämmelse i nationell rätt utifrån en sådan regel. [12] Därför grundar sig svaren på de frågor som hänskjutits till domstolen på den premiss som den hänskjutande domstolen har beskrivit och följaktligen på den hänskjutande domstolens redogörelse för tillämplig nationell lagstiftning och inte nödvändigtvis med hänsyn till den rättsliga situationen i den medlemsstaten, eftersom domstolen endast kan ha en indirekt kännedom om denna situation. [13]

29. I sin begäran om förhandsavgörande i Patrício Teixeira nämnde den hänskjutande domstolen endast artikel 43.2 CIRS som då gällande relevant bestämmelse, enligt vilken beskattningsunderlaget för kapitalvinster vid överlåtelser av fastigheter som genomförts av skattskyldiga personer med hemvist i landet begränsas till 50 procent. Det var således endast mot bakgrund av denna specifika bestämmelse som domstolen kom fram till att den lagstiftning som den hänskjutande domstolen beskrivit som tillämplig portugisisk lagstiftning stred mot unionsrätten.

9 Punkt 32.

10 Punkt 37.

11 Min översättning.

12 Se, exempelvis, dom av den 26 maj 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punkt 15).

13 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, punkt 41).

30. Förevarande mål tyder emellertid på att artikel 43.2 CIRS inte är den enda relevanta lagbestämmelse som ska beaktas för att fastställa huruvida den kapitalvinst som uppkommer till följd av att en person med hemvist i tredjeland avyttrar en fastighet belägen i denna medlemsstat var, och fortfarande är, föremål för en högre beskattning än den som skulle ha varit tillämplig på kapitalvinster som realiserats av en person med hemvist i denna medlemsstat vid samma typ av transaktion. Det förefaller nämligen som om artikel 43.2 CIRS ingår i en uppsättning bestämmelser som tillsammans bildar en sammansatt ordning för kapitalbeskattning som är tillämpligt på skattskyldiga personer med hemvist i landet. Enligt dessa andra bestämmelser beskattas all kapitalvinst som en sådan person realiserat progressivt i förhållande till vissa skatteskikt. I den portugisiska skattelagstiftningen föreskrivs således en sammanläggning av uppburna inkomster och kapitalvinster som realiserats under ett beskattningsår. I artikel 72.1 CIRS föreskrivs däremot att den vinst som en person med hemvist i tredjeland gör ska beskattas med en fast skattesats.

31. Dessa bestämmelser antyder att frågan huruvida portugisisk lagstiftning inför någon form av diskriminerande beskattning i den mening som avses i artiklarna 63, 64 och 65 FEUF inte i sig är lika beroende av den 50-procentiga nedsättning av beskattningsunderlaget som föreskrivs i artikel 43.2 i CIRS för personer med hemvist i landet som av den faktiska skillnad i effektiv skattesats som kan följa därav. Den hänskjutande domstolen begränsar sig således till frågan huruvida de kapitalvinster från fast egendom som realiserats av personer som saknar hemvist i landet beskattades med en enda skattesats som var högre än den effektiva marginalskattesats som tillämpades på sådana kapitalvinster som realiserats av personer med hemvist i landet.

32. Om den hänskjutande domstolen i målet Patrício Teixeira hade redogjort för det system som var tillämpligt på samtliga personer som saknar hemvist i landet, anser jag det sannolikt att domstolen inte skulle ha kommit till slutsatsen att det faktum att artikel 43.2 i CIRS inte gjorde åtskillnad mellan personer med hemvist i landet och personer som saknade hemvist i landet den 31 december 1993 inte kunde ha ansetts tillräckligt för slutsatsen att det inte förelåg någon objektiv skillnad mellan situationerna för de två kategorier av skattskyldiga personer som är i fråga i förevarande mål vid den tidpunkten. Jag menar att domstolen i stället borde ha undersökt om denna skillnad i själva verket var en följd av den kombinerade effekten av denna bestämmelse och andra bestämmelser som bildar den skatteordning som är tillämplig på personer som saknar hemvist i landet.

33. Även om domstolens slutsats i domen Patrício Teixeira naturligtvis är korrekt med hänsyn till den premiss som den hänskjutande domstolen redogjorde för i den hänskjutningen (det vill säga att situationen för personer med hemvist i landet och för personer som saknar hemvist i landet *endast* skiljer sig åt genom att de förstnämnda får en 50-procentig nedsättning av sitt beskattningsunderlag), ska det under dessa omständigheter ändå prövas huruvida denna premiss verkligen överensstämmer med den rättsliga situation som rådde i Portugal för beskattningsåret 2007 (och de följande åren). Man måste även fråga sig huruvida det inte är lämpligt att ta hänsyn till andra bestämmelser, såsom de som anges i förevarande mål.[14] Följaktligen behöver dessa omständigheter granskas närmare för att fastställa i första hand huruvida en möjlig tillämpning av artikel 64.1 FEUF kan uteslutas.

34. I det avseendet framgår det av domstolens praxis att det emellertid uteslutande ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i befintlig lagstiftning vid en tidpunkt som fastställs i en unionsrättsakt. EU-domstolen är endast behörig att ge vägledning om tolkning av grunden för ett undantag från gemenskapsrättsliga regler för nationell lagstiftning som föreligger vid en viss tidpunkt.[15]

14 Det ska i detta avseende erinras om att tillämpningen av artikel 64 FEUF kräver att åtgärden oavbrutet har utgjort en del av den berörda medlemsstatens rättsordning sedan den 31 december 1993, men inte i detalj, utan endast i sak. Se dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 38).

15 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, Test Claimant in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), punkt 191).

C. Huruvida det föreligger en restriktion av den fria rörligheten för kapital

1. Tillämpliga principer

35. Det ska inledningsvis erinras om att direktbeskattning i huvudsak omfattas av medlemsstaternas behörighet. Det ankommer på dem att fastställa omfattningen av sin beskattningsrätt och de grundläggande principerna för sina skattesystem. På nuvarande stadium av harmoniseringen av de nationella skattelagstiftningarna är medlemsstaterna således fria att införa det skattesystem som de anser lämpligt och, i synnerhet, att införa ett system med progressiv beskattning eller en fast skattesats.[16] Medlemsstaterna får i detta sammanhang införa sådana deklarations- och förvaltningsskyldigheter som de finner nödvändiga för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.[17]

36. Därför kan grundläggande friheter som rör den inre marknaden inte tolkas som att de innebär att en medlemsstat är skyldig att anpassa sina skatteregler till andra medlemsstaters för att därigenom säkerställa att eventuella skillnader som uppkommer genom tillämpningen av dessa nationella skatteregler elimineras.[18] Således kan två medlemsstater även beskatta samma transaktion på grundval av olika anknytningspunkter.[19] Allt detta innebär att de fria rörligheterna – hur viktiga de än är – inte är avsedda att lösa problem med samverkan mellan olika nationella skattesystem.[20] De syftar endast till att säkerställa att medlemsstaterna utövar sina befogenheter på ett icke-diskriminerande sätt. I synnerhet ankommer det inte på domstolen att avgöra hur medlemsstaternas skattesystem ska vara utformade.

37. Medlemsstaterna ska likväl utöva sin beskattningsrätt med iakttagande av principen om fri rörlighet. Detta innebär att medlemsstaterna inte får vidta diskriminerande åtgärder till nackdel för personer som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.[21]

38. På andra områden än skatteområdet utgör varje nationell åtgärd som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva den rätt till fri rörlighet som garanteras genom fördraget en restriktion av denna rätt till fri rörlighet, även om åtgärden vid första påseendet är tillämplig utan åtskillnad.[22]

16 Se dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49). Unionsrätten innebär ingen skyldighet för medlemsstaterna att samråda för att undvika dubbelbeskattning av en och samma vinst eller, omvänt, att en enda vinst inte alls beskattas. Se dom av den 26 maj 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

17 Se dom av den 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 37). När det gäller den administrativa bördan ska medlemsstaterna naturligtvis behandla personer med hemvist i landet på samma sätt som personer som saknar hemvist i landet, men endast i den mån de omfattas av samma ordning. I annat fall utgör skillnaden i administrativ börda endast en förlängning av skillnaden i ordning och ska således inte bedömas separat. Se dom av den 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 25).

18 Dom av den 27 februari 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 32).

19 Frågor om dubbelbeskattning behandlas i princip genom bilaterala eller multilaterala avtal.

20 I domen av den 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punkt 47) slog domstolen visserligen fast att ”medlemsstaternas frihet att, när unionsrätten inte innehåller några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, dela upp sina beskattningsbefogenheter mellan sig, bland annat för att undvika en kumulering av skatteförmåner, måste kunna förenas med behovet av att garantera de skattskyldiga personerna i de behöriga medlemsstaterna att samtliga deras personliga förhållanden och hela deras familjesituation vederbörligen kommer att beaktas fullt ut, oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig.” I samma punkt betonade domstolen emellertid att detta gällde skillnader i behandling som inte beror på olikheter mellan de nationella skattelagstiftningarna. I följande punkt preciseras även att den skattskyldige ska kunna åberopa sina personliga förhållanden och sin familjesituation i ”var och en av de verksamhetsmedlemsstater som beviljar denna typ av skatteförmån”. Om medlemsstaterna inte är skyldiga att föreskriva regler för att undvika överlappning av skattemässiga fördelar eller nackdelar, ska de, i händelse av att detta inträffar, således tillämpa dem såväl på personer med hemvist i landet som på personer som saknar hemvist i landet.

21 Se till exempel dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544 punkt 40).

22 Se, exempelvis, dom av den 14 november 2018, Memoria och Dall’Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, punkt 48).

39. På skatteområdet tillämpas emellertid begreppet restriktion något mer begränsat. Enbart den omständigheten att en verksamhet eller en transaktion beskattas gör det nämligen med nödvändighet mindre attraktivt att genomföra transaktionen. För att inte inkräkta på medlemsstaternas möjlighet att ta ut skatt,[23] ger således domstolens hittills gällande praxis vid handen att den aktuella nationella åtgärden i fråga *även* måste medföra direkt eller indirekt diskriminering för att den ska kunna kvalificeras som en ”restriktion” i den meningen. Det test som ska tillämpas för att fastställa att det föreligger en restriktion på skatteområdet är således i sin tur identiskt med det test som tillämpas i andra fall än skattefrågor.[24]

40. Behovet av ett icke-diskrimineringstest – och således av att pröva huruvida de båda situationerna är jämförbara för att en åtgärd ska anses utgöra en restriktion i detta avseende – ska anses vara slutgiltigt fastställt sedan domen av den 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087). I det målet föreslog generaladvokat Kokott att icke-diskrimineringstestet skulle överges och yrkade i stället på att samma test som tillämpas på andra områden även skulle tillämpas på skatteområdet.[25] Domstolen följde inte hennes förslag till avgörande i det avseendet.[26] När det, som i detta mål, rör sig om den fria rörligheten för kapital, följer behovet av en sådan jämförelse av lydelsen av artikel 65 FEUF.

41. Med utgångspunkt i domen i *Nordea Bank* ska det enligt min mening undersökas huruvida det föreligger en diskriminering som utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital när det gäller artikel 63 FEUF.

42. Innan jag går vidare vill jag konstatera att det i huvudsak finns två problem som särskilt rör diskriminerande beskattning och därför begränsningar av den fria rörligheten på beskattningsområdet. Det första gäller hur begreppet ”diskriminering” ska förstås i detta sammanhang.

43. Ett första synsätt ger vid handen att varje åtgärd som har direkt diskriminering som syfte eller, när det gäller indirekt diskriminering, som leder till att jämförbara situationer behandlas olika eller, omvänt, leder till att olika situationer behandlas på samma sätt, utgör diskriminering.[27]

44. Enligt det andra synsättet föreligger direkt diskriminering när det enligt lag är förbjudet att använda ett särskilt kriterium och en person behandlas mindre förmånligt med hänvisning till vad som uttryckligen anges i ett sådant kriterium. Däremot föreligger indirekt diskriminering när en bestämmelse eller ett kriterium som förefaller neutralt ändå tillämpas på ett sätt som missgynnar vissa personer i förhållande till andra med hänvisning till ett förbjudet kriterium.[28]

23 Se, exempelvis, dom av den 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 53) och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

24 Se, exempelvis, dom av den 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 punkt 15) och dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 29).

25 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22).

26 Dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkterna 23 och 24). Se även förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). För senare domar från stora avdelningen som bekräftar denna uppfattning, se dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 41), dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 54) eller dom av den 3 mars 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punkt 44).

27 Se, exempelvis, dom av den 13 mars 2014, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, punkt 45).

28 Se, exempelvis, dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 17) och dom av den 13 mars 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, punkt 18).

45. Historiskt sett har det andra synsättet, som dock kan betraktas som en tillämpning av det första synsättet, haft företräde inom ramen för mål som gäller den fria rörligheten. Enligt domstolen föreligger direkt diskriminering sålunda när en åtgärd fastställer en åtskillnad på grund av nationalitet [29] och indirekt diskriminering när en åtgärd trots att den bygger på ett annat kriterium, såsom hemvist, i praktiken leder till samma resultat. [30] Det kan emellertid noteras att domstolen nu under en tioårsperiod oftare har använt sig av den första definitionen av begreppet ”diskriminering” och avstått från att hänvisa till nationalitet. [31]

46. Eftersom de fria rörligheterna syftar till att genomföra den inre marknaden utan att frånta medlemsstaterna deras självbestämmande i skattefrågor, bör enligt min mening det andra synsättet, som grundar sig på förekomsten av ett förbjudet kriterium, ändå fortsätta att användas för att fastställa huruvida en åtgärd utgör en restriktion i form av en diskriminerande skatteåtgärd. [32]

47. Dessutom är det första synsättet att likställa med en prövning av en lags inre sammanhang, eftersom jämförbarheten enligt domstolens praxis ska bedömas med hänsyn till det syfte som eftersträvas med den aktuella skatten. [33] Jag anser därför att detta synsätt är relevant när det, såsom i fråga om mervärdesskatt, [34] är tveksamt om åtgärden är neutral, vilket i förevarande fall ska tolkas som förenlig med sina syften. [35] På området för fri rörlighet behöver det inte prövas huruvida lagstiftningen är förenlig med de mål som eftersträvas för att fastställa förekomsten av diskriminering, [36] utan snarare huruvida den nationella lagstiftaren på så sätt har försökt skydda sina medborgare.

29 Se, exempelvis, dom av den 14 december 2006, Denkavit Internationaal and Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 19). Vissa domar har antytt att en skatteåtgärd som grundas på hemvisten utgör direkt diskriminering. Se, exempelvis, dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 17). Majoriteten av domarna anser emellertid att detta är indirekt diskriminering. Se, exempelvis, dom av den 14 februari 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 29). Detta synsätt måste enligt min mening godtas, eftersom domstolen vid skillnader i behandling på grund av hemvist systematiskt prövar om dessa skillnader kan motiveras av tvingande skäl, medan direkt diskriminering endast kan motiveras av skäl som uttryckligen anges i fördraget. Se förslag till avgörande av generaladvokat Tizzano i målet SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punkt 55). Dessutom skiljer sig begreppen ”skatterättslig hemvist” och begreppen ”säte” eller ”huvudkontor”, som kan användas för att fastställa ett bolags nationalitet när en stat tillämpar principen om säte enligt lag. Ett bolag kan anses ha skatterättsligt hemvist i en stat utan att vara medborgare i denna stat i den mening som avses i bolagsrätten. Se dom av den 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 15).

30 Se, exempelvis, domar av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26) av den 20 januari 2011, kommissionen/Grekland (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 46), dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 28) och dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i finansiering av föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 62).

31 Se Lenaerts K. och Bernardeau L., ”L’encadrement communautaire de la fiscalité directe”, Cahiers de droit européen, vol. 1, Bruylant, 2007, s. 19–109, s. 36 och följande sidor. Nationalitetskriteriet kan visserligen förefalla restriktivt, men det får endast till följd att diskriminering på grund av bosättning i praktiken likställs med indirekt diskriminering. Däremot skulle det första synsättet, i den mån det innebär att ett specifikt kriterium avvisas, kunna skapa en risk för att domstolens prövning låter sig styras av sociala hänsyn och att domstolen därigenom öppnar för möjligheten att inte bara kontrollera förekomsten av diskriminering, utan mer allmänt kontrollera hur medlemsstaterna utövar sina befogenheter, trots att en överlappning av befogenheter inte ska anses utgöra ett hinder, utan ses som en följd av två medlemsstaters parallella utövande av sina befogenheter.

32 Enligt det andra synsättet kan diskriminering dessutom följa av att samma regel tillämpas på olika situationer. Se dom av den 6 december 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 41).

33 Se, exempelvis, dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 64) och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 65). Ibland hänvisar domstolen även till föremålet för och innehållet i de nationella bestämmelserna i fråga. Se dom av den 18 december 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 22).

34 Se, exempelvis, dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 51).

35 När det är fråga om ett förbjudet kriterium skulle det första synsättet till och med kunna leda till ett paradoxalt resultat. Eftersom detta synsätt innebär att jämförbarheten ska bedömas med hänsyn till det mål som eftersträvas med den aktuella åtgärden, gäller att om syftet med denna åtgärd är just att två kategorier av personer ska behandlas olika på grundval av ett förbjudet kriterium, går det inte att konstatera någon diskriminering, eftersom dessa två kategorier inte ska anses vara jämförbara med hänsyn till detta mål.

36 En bristande förenlighet i nationell lagstiftning innebär inte nödvändigtvis att det föreligger en begränsning av en av de fria rörligheterna. En åtgärd kan vara oförenlig med sina syften utan att nödvändigtvis missgynna medborgare eller icke-medborgare. Lagstiftningens förenlighet med dess syften är visserligen inte avgörande vid kvalificeringen av den som en restriktion, men den är relevant vid prövningen av huruvida åtgärden är motiverad. För att en restriktion ska vara förenlig med unionsrätten krävs nämligen inte bara att den är motiverad utan även att den står i proportion till motiveringen, vilket förutsätter att en lagstiftning eftersträvar ett sådant mål på ett sammanhängande och systematiskt sätt. Se, exempelvis, dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i finansiering av föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76).

48. Detta leder mig till den andra problematiken, det vill säga den referenspunkt som ska användas vid bedömningen av en restriktion. Ska den relevanta skattelagstiftningen prövas separat? Eller (vilket jag snarare anser vara fallet) ska skatteordningen i sin helhet granskas?

49. Även om det måste medges att viss osäkerhet råder om rättspraxis på så sätt att vissa domar kan ge intryck av att uttrycket ”åtgärd” ska förstås så, att det avser varje omständighet som kan påverka beräkningen av den skatt som ska betalas, visar en närmare granskning av rättspraxis att den avser den aktuella skatteordningen i dess helhet.[37] Detta förefaller för övrigt överensstämma med den lösning som valts i fråga om statligt stöd. Inom det området[38] gäller nämligen med avseende på bedömning av kriteriet en skatteåtgärds selektivitet, att domstolen efter att inledningsvis ha prövat jämförbarheten mot bakgrund av de mål som eftersträvas med det påstådda statliga stödet,[39] till följd av en principdom som meddelats av den stora avdelningen som beslutade att prövningen av jämförbarheten skulle göras med utgångspunkt i det berörda skattesystemets art och allmänna systematik.[40] Sedan dess gäller, att för att en skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som selektiv måste det först slås fast vilket allmänt eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska det visas att skatteåtgärden som prövas avviker från det systemet i det att den gör skillnad mellan aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med det allmänna skattesystemet.[41]

50. Enligt min mening ska samma eller liknande tillämpas på all fri rörlighet, bland annat när det gäller tillämpningen av jämförbarhetstestet. Såsom generaladvokat Wahl har påpekat säkerställer genomförandet av testet mot bakgrund av referensramen att ”en skatteåtgärds selektivitet bedöms mot en ram som innefattar alla relevanta bestämmelser och inte mot bestämmelser som tagits ur ett bredare lagstiftningssammanhang, vilket utgör en betänklighet som även måste gälla i förhållande till fri rörlighet”.[42] Vidare gäller för båda frågorna att det är först när en referensram har upprättats som det går att identifiera potentiellt diskriminerande regler som leder till att gränsöverskridande situationer missgynnas när de borde ha behandlats på samma sätt mot bakgrund av de mål som eftersträvas med referensramen.

51. Om bestämmelserna i en nationell lagstiftning bedöms isolerat – men utan någon övergripande jämförelse av varje bestämmelses verkningar – uppstår en risk för att unionsmedborgarna kan göra anspråk på de förmåner som beviljas personer med hemvist i landet utan att samtidigt ta hänsyn till de särskilda skattebördor som dessa skattskyldiga personer med hemvist i landet kan åläggas.[43] Unionsrätten kräver visserligen likabehandling, men detta innebär inte att personer som saknar

37 Se, exempelvis, dom av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 27). I andra domar preciseras att jämförbarheten av de aktuella situationerna ska prövas mot bakgrund av ”de aktuella nationella bestämmelserna”. Se dom av den 27 februari 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 37).

38 Det test som ska tillämpas för att avgöra om ett stöd är selektivt eller för att fastställa om det föreligger en restriktion ligger relativt nära ett icke-diskrimineringstest. Villkoret för selektivitet består i att fastställa ” huruvida en statlig åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion”, i den mening som avses i artikel [107].1 [FEUF], i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som skall uppfyllas genom den berörda åtgärden”. Dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41). Enligt min mening finns det emellertid en skillnad mellan de båda, nämligen att jämförbarheten på området för statligt stöd ska bedömas ur ekonomisk och inte juridisk synvinkel. Utifrån det mål som eftersträvas med den aktuella åtgärden, eller referensramen, är därmed de aktörer som ska anses befinna sig i en jämförbar situation samtliga aktörer som är verksamma på den marknad på vilken den aktuella åtgärden kan ha verkningar.

39 Se dom av den 22 december 2008, British Aggregates mot kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 80 till 87).

40 Dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08 till C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 76) och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 37).

41 Dom av den 7 november 2019 i de förenade målen UNESA m.fl. (C-105/18 till C-113/18, EU:C:2019:935 punkt 61).

42 Förslag till avgörande av generaladvokat Wahl i Andres mot kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 109) och dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding GmbH:s konkurs) mot kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 103).

43 Det måste emellertid förhålla sig annorlunda när den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är en följd av karakteriseringen av en transaktion och där skattemyndigheten för att göra denna karakterisering har granskat flera bestämmelser för att efter hand utesluta tillämpningen av andra skatteordningar, såsom i målet Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (ytterligare ett mål i vilket jag kommer att lämna mitt förslag till avgörande i dag). Eftersom var och en av dessa bestämmelser i en sådan situation avgör tillämpningsområdet för respektive ordningar och inte hur mycket skatt som ska betalas, ska var och en av dessa bestämmelser anses utgöra självständiga åtgärder och således bedömas var för sig.

hemvist i landet kan välja fritt bland funktionerna i en annan medlemsstats skatteordning för att uppnå en privilegierad ställning i förhållande till personer med hemvist i den staten. I förevarande fall förefaller det exempelvis som om klaganden försöker kumulera avdraget på 50 procent med tillämpning av en genomsnittlig skattesats, vilken, om den skulle godtas, skulle vara mer förmånlig än den som tillämpas på personer med hemvist i landet.

2. Talan

52. Domstolen erinrar inledningsvis om att den portugisiska skattelagstiftningen, såsom den beskrivits av den hänskjutande domstolen i målet *Hollmann*, vilket gällde beskattning av kapitalvinst på fast egendom i Portugal för beskattningsåret 2007, stred mot unionsrätten.

53. Vissa punkter i domstolens dom tycks tyda på att den ifrågavarande restriktionen är en följd av att en 50-procentig nedsättning av beskattningsunderlaget för kapitalvinster tillämpas på personer med hemvist i landet, men detta är kanske inte en fullständig bild. Punkterna 37, 38, 51 och 54 i den domen visar att domstolen, för att fastställa att det rörde sig om en restriktion av den fria rörligheten i den mening som jag har beskrivit, inte begränsade sig till att konstatera att beskattningsunderlaget inte var detsamma för personer med hemvist i landet som för personer som saknade hemvist i landet. Det centrala i invändningen var snarare den högre skattebördan på kapitalvinster vilken som en följd av transaktionen i fråga ålades personer som saknade hemvist i landet. Som domstolen konstaterade: ”kapitalvinst på en överlåtelse av en fast egendom belägen i en medlemsstat, i förevarande fall Portugal, påförs en skatt som, när överlåtelsen genomförs av en person som har sitt hemvist i en annan medlemsstat, är *högre än den skatt* som vid samma slags transaktion skulle ha påförts kapitalvinst som realiserats av en person med hemvist i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen”. [44]

54. Med risk för att vara övertydlig är den verkliga formen av diskriminering det slutliga skattebelopp som den som saknar hemvist i landet måste betala på den realiserade kapitalvinsten på fast egendom, ifall detta belopp är högre än det belopp som skulle ha gällt för personer med hemvist i landet vid samma transaktion. Följaktligen var det viktiga egentligen inte att den 50-procentiga nedsättningen av beskattningsunderlaget inte tillämpades, utan i stället den verkliga totala skattesats som faktiskt tillämpades, vilken var en följd av den kombinerade verkan av den procentsats av beskattningsunderlaget som beaktades och den tillämpliga skattesatsen.

55. Även om det inte hade skett någon 50-procentig nedsättning av beskattningsunderlaget, skulle den lagstiftning som den hänskjutande domstolen beskrev i domen i Hollmann under alla omständigheter ha ansetts medföra en skillnad i behandling, eftersom kapitalvinster som realiserats av en person som saknade hemvist i landet med låg inkomst beskattades med en fast skattesats på 28 procent, medan samma kapitalvinst som realiserats av en person med hemvist i landet med samma låga inkomst skulle kunna beskattas enligt en skatteskala vars lägsta skattesats var lägre än 28 procent.

56. Eftersom Portugal å ena sidan tillämpar en progressiv skatteskala på alla inkomster (inklusive realiserade kapitalvinster) (vilket är det system som generellt tillämpas på personer med hemvist i landet) och å andra sidan tillämpar en fast skattesats på kapitalvinster (vilket är det system som generellt tillämpas på personer som saknar hemvist i landet som inte har någon annan inkomst som är skattepliktig i Portugal med avseende på enskilda kapitalvinster), är det nästan oundvikligt att vissa skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet i vissa jämförbara situationer behandlas mindre

44 Punkt 61. Kursivering tillagd. Visserligen nämner domstolen följande i punkt 40 i den domen att: ”bestämmelsen om att beskattningsunderlaget på 50 procent för kapitalvinster endast skall gälla för skattskyldiga personer som har hemvist i Portugal, men inte för skattskyldiga personer som saknar hemvist i det landet, utgör en restriktion för kapitalrörelser som är förbjuden enligt artikel 56 EG.” Domstolen stannade emellertid inte där, utan hävdade vidare att restriktionen bestod i att skattskyldiga personer som inte hade sin hemvist i landet följaktligen beskattades hårdare. Se exempelvis punkt 51. Av detta kan man dra slutsatsen att punkt 40 endast var en preliminär slutsats. Det som sannolikt missgynnar en skattskyldig person som saknar hemvist i landet är nämligen det slutliga skattebeloppet. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 68).

förmånligt än skattskyldiga personer med hemvist i landet.[45] Enligt domstolens rättspraxis ska faktiskt varje omotiverad restriktion av den fria rörligheten för kapital, även av mindre betydelse, anses vara diskriminerande. Det räcker således i princip att en skattelagstiftning innebär en direkt eller indirekt diskriminering av en skattskyldig person i en gränsöverskridande situation för att denna lagstiftning ska anses vara oförenlig med unionsrätten.[46]

57. Under dessa omständigheter, i motsats till vad klaganden föreslår, går det inte att tolka domen i Hollmann[47] som att den innebär att den portugisiska regeringen för att stoppa den restriktion som domstolen hade identifierat skulle ha varit tvungen att låta personer som saknar hemvist i landet – även när dessa beskattades med skattesatsen 28 procent – dessutom åtnjuta en 50-procentig nedsättning av sitt beskattningsunderlag.[48] Som jag redan har konstaterat kräver unionsrätten endast att varje medlemsstat tillåter personer som har sin hemvist i andra medlemsstater att åtnjuta samma, och inte en bättre, behandling än den som är tillämplig på personer med hemvist i medlemsstaten.[49] Därmed behövde den portugisiska regeringen endast säkerställa att den totala effektiva skattesatsen var densamma för samma typ av transaktion som genomförts av skattskyldiga personer i jämförbara situationer.

58. Det framgår av handlingarna i målet att den portugisiska skattelagstiftningen har ändrats på två sätt efter domen i Hollmann.

59. För det första har den portugisiska regeringen beslutat att erbjuda unionsmedborgare möjlighet att välja mellan att beskattas som en person med hemvist i landet eller som en person som saknar hemvist i landet. Den portugisiska regeringen har i sitt yttrande angett att den föredrar att ge unionsmedborgarna ett sådant val snarare än att införa en särskild skatteordning för dem. Detta gjordes för att befria de berörda personerna från skyldigheten att underrätta de portugisiska skattemyndigheterna om sina sammanlagda inkomster och befria dem från de ytterligare kostnader för anpassning till gällande bestämmelser som skulle ha uppkommit.

60. För det andra har de skattesatser som är tillämpliga enligt det system som är tillämpligt på personer med hemvist i Portugal respektive enligt det system som är tillämpligt på personer med hemvist i unionen ändrats. Bland annat infördes en extra solidaritetsskatt som endast tillämpas på personer med hemvist i Portugal.

61. Av detta följer att för beskattningsåret 2017 beaktades endast 50 procent av den kapitalvinst som realiserats av personer med hemvist i Portugal vid fastställandet av beskattningsunderlaget. På detta belopp tillämpades en skala baserad på skikt. Det högsta skatteskiktet, som var tillämpligt på den del av inkomsten som översteg 80 640 euro, beskattades med 48 procent. Till detta lades en extra skatt – solidaritetsskatten – för vissa personer. Denna uppgick till 5 procent på inkomster över 250 000 euro.

45 Se dom av den 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 47).

46 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2008, Gouvernement de la Communauté française och Gouvernement wallon mot Gouvernement flamand (C-212/06, EU:C:2008:178, punkt 52). Det är enligt min mening inte förenligt med denna linje i rättspraxis eller med kärnan av den individuella rättigheten som medborgare har på grundval av rörelsefriheten att anse att det kan föreligga diskriminering på grund av att de olika beräkningsmetoder som tillämpats leder till ett likvärdigt ”övergripande” resultat.

47 I detta hänseende har den portugisiska regeringen bland annat gjort gällande att om sökanden hade velat välja systemet för personer med hemvist i landet och således kommit i åtnjutande av denna förmån skulle han ha kunnat rätta sin deklaration inom ramen för en ansökan om en utbetalning utan juridisk förpliktelse med tillämpning av artikel 140 CIRS, jämförd med anvisningarna i cirkulär nr 20162 av den 29 oktober 2012 från ATA.

48 Den lösning som domstolen valde i beslutet av den 6 september 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, ej publicerat, EU:C:2018:694), kan framstå som stöd för en sådan begäran. I detta beslut grundade sig domstolen nämligen enbart på den omständigheten att det i de aktuella förordningarna föreskrevs en 50-procentig nedsättning, utan prövning av tillämplig lagstiftning som helhet, för att dra slutsatsen att det förelåg en restriktion. Såsom förklarats kräver denna lösning emellertid att de uppgifter som den hänskjutande domstolen har förmedlat till domstolen sätts i sitt sammanhang, nämligen att lösningen endast gällde den 50-procentiga nedsättningen av kapitalvinstens värde som ska beaktas enbart för personer med hemvist i landet.

49 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 20).

Marginalskattesatsen på kapitalvinster från fast egendom uppgick följaktligen till 26,5 procent. Enligt systemet för personer som saknar hemvist i landet tillämpades däremot inte avdraget på 50 procent från de realiserade kapitalvinsterna. Dessa kapitalvinster beskattades i stället med en fast skattesats på 28 procent.

62. Eftersom den tillämpliga marginalskattesatsen var högre för unionsmedborgare som saknade hemvist i landet än för bosatta i landet, skulle det kunna förefalla som om den aktuella nationella lagstiftningen innebar en skillnad i behandling som missgynnade skattskyldiga bosatta i unionen men inte i landet genom att tillåta en högre verklig reavinstskatt på kapitalvinster för dem. Under andra omständigheter skulle slutsatsen att detta rörde sig om en form av diskriminerande skattemässig behandling av utomlands bosatta personer ha varit oundviklig, i likhet med vad som slogs fast i Hollmann.

63. Det ska emellertid påpekas att den portugisiska lagstiftningen numera ger möjlighet för en person som har sin hemvist i en annan medlemsstat att välja den ordning som är tillämplig på personer med hemvist i landet. Denna möjlighet utesluter enligt min mening all diskriminerande skattemässig behandling, under förutsättning att de berörda skattskyldiga personerna som saknar hemvist i landet i god tid och på ett effektivt sätt har underrättats om att de har denna möjlighet. Bestämmelserna om fri rörlighet innebär nämligen endast att unionsmedborgare som är bosatta i en annan medlemsstat ska ges möjlighet att omfattas av de skatteregler som gäller för dem som är bosatta i landet.[50]

64. När en unionsmedborgare som är bosatt i en annan medlemsstat har en verklig och faktisk möjlighet att välja samma ordning som personer med hemvist i landet, vilket kräver att de har blivit korrekt informerade om denna möjlighet i tid och på ett verkningsfullt sätt, ska det således inte anses föreligga någon diskriminering.[51] Om så är fallet anser jag att frågan huruvida denna valmöjlighet har utnyttjats av den berörda skattskyldiga personen saknar relevans, eftersom medlemsstaterna har rätt att ge sina skattskyldiga möjlighet att välja mellan flera ordningar.[52]

65. Såsom angetts ovan kan man betona att det står medlemsstaterna fritt att, på nuvarande stadium av harmoniseringen av eller avsaknaden av harmoniseringen av nationell skattelagstiftning, införa det skattesystem som de anser lämpligast, såsom till exempel ett system med progressiv beskattning i flera steg, beräknat på grundval av den berörda personens samtliga inkomster. Portugal hade således helt enkelt kunnat besluta att med tillämpning av domen i Hollmann ålägga personer som saknar hemvist i landet att, på samma sätt som personer med hemvist i landet, deklarera alla sina inkomster för att fastställa vilken skattesats som ska tillämpas på kapitalvinster vid överlåtelse av fast egendom. De berörda skulle ha varit tvungna att lämna in två skattedeklarationer, men detta skulle ha varit den visserligen beklagliga, men ändå i frånvaro av harmonisering oundvikliga följden av att två medlemsstater utövade sin beskattningsrätt parallellt.[53] Alla andra lösningar skulle nämligen i princip innebära ett ifrågasättande av varje medlemsstats självbestämmande i skattefrågor.

50 Enligt kommissionen ståndpunkt, som framfördes vid förhandlingen, kunde sökanden välja mellan en rättsstridig ordning och en rättslig ordning. Det ska emellertid påpekas att det påstått rättsstridiga med möjligheten att välja att bli beskattad med en fast skattesats bygger på dess diskriminerande natur. Det är således därför i jämförelse med den ordning som tillämpas på personer som har sin hemvist i landet som denna ordning skulle vara rättsstridig. Enligt min mening gäller därmed, eftersom ingen diskriminering kan godtas från och med den tidpunkt då personer som saknar hemvist i landet kan välja att beskattas på exakt samma sätt som personer med hemvist i landet, att det rent logiskt måste anses att sökanden kan välja mellan två giltiga alternativ.

51 När kommissionen tillfrågades om detta vid förhandlingen medgav den att det var svårt att avgöra på vilket sätt Portugal borde ha tillämpat beslutet i Hollmann. Kommissionen påpekade emellertid, att om Portugal skulle tillämpa samma skatteordning baserat på beaktandet av samtliga inkomster på personer med och utan hemvist i landet vid fastställandet av skattesatsen, skulle ingen diskriminering kunna konstateras.

52 Medlemsstaterna är inte skyldiga att föreskriva att en ordning ska tillämpas. De kan ge enskilda möjligheten att välja vilket system de vill ska tillämpas på dem. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 73).

53 Se, exempelvis, dom av den 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 38). Varje motsatt lösning skulle nämligen innebära ett ifrågasättande av medlemsstaternas möjlighet att utöva sin behörighet parallellt. I detta avseende vill jag precisera att eftersom jag anser att ingen diskriminering har visats föreligga saknas anledning att göra en proportionalitetsprövning i förhållande till unionsrätten. Ett proportionalitetstest krävs nämligen först i samband med motiveringen. Se, exempelvis, dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i finansiering av föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76).

66. Skälen till att den portugisiska regeringen inte valde denna möjlighet framstår som uppenbara, nämligen att den har velat minska de skatteformaliteter som annars skulle ha tillämpats på personer med hemvist i landet som inte är skattskyldiga. [54]

67. Enligt min mening har Portugal därför full rätt att gå till väga på detta sätt, *under förutsättning att* – och detta är väsentligt – personer som saknar hemvist i landet ges möjlighet att välja att kapitalvinster ska beskattas på exakt samma sätt som för personer med hemvist i landet. Detta innebär att de kapitalvinster som realiserats i Portugal inte beskattas i förhållande till marginalskatteskikt, utan delas upp på de olika skikt som skulle ha tillämpats om samtliga skattepliktiga inkomster hade beskattats i Portugal i proportion till den kapitalvinst som realiserats i den medlemsstaten i procent av den totala inkomsten. Det kan nämligen inte antas att kapitalvinsterna i Portugal nödvändigtvis motsvarar dem som skulle ha omfattats av det sista skiktet i detta scenario. Detta innebär att för en skattskyldig person med 25 000 euro i inkomst från andra medlemsstater och 5 000 euro i Portugal, ska dessa 5 000 euro inte beskattas för beskattningsåret 2017 med 37 procent, utan enligt den genomsnittliga skattesats som skulle ha tillämpats om samtliga inkomster hade beskattats i Portugal, det vill säga, enligt uppgifterna i handlingarna i målet, 27,95 procent.

68. När jag uttrycker denna ståndpunkt har jag inte förbisett att domstolen i punkt 162 i Test Claimants in the FII Group Litigation och punkt 53 i *Gielen* fastslog att ”[e]n nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten är oförenlig med unionsrätten, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde”. [55] Det ska emellertid betonas att domstolen, som sammanträdde i stor avdelning, intog ett annat synsätt i Bevola och Jens W. Trock [56] och prövade huruvida möjligheten för personer utan hemvist i landet att välja ett annat system gjorde skillnad när det gällde frågan om icke-diskriminering.

69. Det är svårt att dra en annan slutsats än att domstolen med sin dom i *Bevola och Jens W. Trock* faktiskt avvek från denna tidigare rättspraxis i den mån detta innefattade att för detta syfte pröva varje detalj i en medlemsstats skattelagstiftning separat. Det kan även noteras att domstolens synsätt i domarna i Test Claimants in the FII Group Litigation och Gielen kunde förklaras av de alternativ som fanns i dessa båda mål.

70. I Test Claimants in the FII Group Litigation hade de berörda skattskyldiga faktiskt möjlighet att välja mellan två ordningar som *båda* var oförenliga med unionsrätten. [57]

71. När det gäller Gielen stod valet mellan ett system som var gynnsamt under alla omständigheter och ett som alltid var ogynnsamt för den skattskyldige. [58] Eftersom det inte fanns någon fördel med att välja det andra alternativet, kunde det faktum att en medlemsstat erbjöd ett val mellan de båda alternativen inte ha något annat syfte än att missleda vissa skattskyldiga. Såsom domstolen har slagit fast i *Hirvonen* fann domstolen däremot, att när unionsmedborgare kan välja en ordning som i sin helhet är förmånligare än det vanliga skattesystemet och kräver mindre ansträngning från skattskyldiga som saknar hemvist i landet än från dem som har sin hemvist i landet, var det synsätt som antogs i *Gielen* inte tillämpligt. [59]

54 I en sådan situation missgynnas förvisso personer med hemvist i landet, eftersom de inte har möjlighet att komma i åtnjutande av denna uppmjukning av formaliteterna. Det har emellertid erinrats om att unionsrätten inte innehåller något förbud mot omvänd diskriminering. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juni 1994, *Steen* (C-132/93, EU:C:1994:254, punkt 11).

55 Dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 162) och dom av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), punkt 53).

56 Dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 25).

57 I målet Test Claimants in the FII Group Litigation var det andra alternativ som avsågs i den domen det som beskrivs i dess punkt 15 och som domstolen redan hade slagit fast var ofördelaktigt. Se dom av den 12 december 2006, Test Claimant in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), punkterna 61 till 65).

58 Se dom av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 40). Den enda skillnaden mellan de två ordningarna var enligt domstolens beskrivning att endast en av dem tillät att arbetstimmar som utförts i en annan medlemsstat beaktades.

59 Dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 43).

72. Mot bakgrund av dessa uppfattningar vid olika domstolsinstanser anser jag, för det fall domstolen inte skulle följa stora avdelningens ställningstagande i Bevola och Jens W. Trock, att den fråga som ska ställas i förevarande mål är huruvida ett skattesystem kan anses vara diskriminerande i förhållande till gränsöverskridande situationer där en unionsmedborgare kan välja mellan två alternativ, vart och ett med fördelar och olägenheter, men där det ena exakt motsvarar det system som är tillämpligt på personer med hemvist i landet.

73. Enligt min uppfattning kan denna fråga endast besvaras nekande. I en fri marknadsekonomi måste det antas att enskilda handlar rationellt.[60] Följaktligen kan medlemsstater inte hållas ansvariga för att en skattskyldig person inte valde den ordning som skulle ha minimerat hans eller hennes skatt.[61] Dessutom utgör det faktum att personer som inte har sin hemvist i landet var tvungna att utifrån sin situation välja vilken ordning som var bäst för dem, i stället för att påtvingas en viss ordning, inte *i sig* utgör en form av restriktion av den fria rörligheten för kapital. För att det ska gå att fastställa att en inskränkning föreligger måste diskriminering föreligga. Detta innebär, vilket jag har angett ovan, att det viktiga är att utomlands bosatta personer har möjlighet att, om de så önskar, välja att betala skatt på kapitalvinster på exakt samma grund som gäller för personer med hemvist i landet.

74. Eftersom det enligt artikel 65.1 a FEUF inte kan förväntas föreligga fullständig och perfekt likhet på skatteområdet, är det frågan om diskrimineringen i sak som ska prövas i sådana fall. I detta sammanhang kan en viss bestämmelse i en nationell lagstiftning inte betraktas isolerat utan att man även tar hänsyn till samtliga berörda personers möjligheter. Som jag har förklarat är enbart den omständigheten att personer som saknar hemvist i landet har rätt till en nedsättning av beskattningsunderlaget inte *i sig* tillräckligt för att bedöma huruvida det föreligger en skillnad i behandling: hänsyn måste även tas till alla konkurrerande regler som skapar den verkliga skattesatsen.[62]

75. I förevarande fall är det riktigt att den *effektiva* skattesats som är tillämplig (det vill säga med beaktande av skillnaderna i beskattningsunderlag) är alltid högre för unionsmedborgare utan hemvist i landet än för personer med hemvist i landet. Det kan emellertid noteras att skillnaden i den faktiska marginalskattesatsen uppgick till 1,5 procent år 2017 (till följd av införandet av den extra solidaritetsskatten), medan den uppgick till 4 procent år 2007, vilket är det beskattningsår som avses i domen i målet Hollmann.[63]

76. Viktigare är kanske att det har visat sig på ett sätt som kanske inte var fallet i Hollmann, att personer som saknar hemvist i landet, trots att de måste deklarera sin inkomst, inte är skyldiga att deklarera hela sin inkomst till den portugisiska skattemyndigheten. Till skillnad från personer med hemvist i landet är personer som saknar hemvist i landet således inte skyldiga att fylla i alla bilagor till deklarationen och bifoga styrkande handlingar. Eftersom domstolens praxis säger att de ytterligare administrativa bördor som drabbar personer som saknar hemvist i landet inom ramen för en skatteordning kan utgöra en restriktion, gäller omvänt att hänsyn även måste tas till den omständigheten att personer som saknar hemvist i landet slipper sådana bördor, vid fastställandet av huruvida dessa skattskyldiga personer missgynnas av en skatteåtgärd eller ej.[64]

60 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punkt 38).

61 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punkterna 64 och 65).

62 Dom av den 9 mars 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, punkt 56).

63 Se dom av den 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punkterna 7, 9 och 38).

64 Se, i detta avseende, dom av den 31 januari 1984, kommissionen/Irland (74/82, EU:C:1984:34, punkt 51), dom av den 18 oktober 2012, *X* (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 32) och dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punkt 62). Så är emellertid inte fallet om dessa avgifter är motiverade med hänsyn till den särskilda situation som en person som saknar hemvist i landet befinner sig i och står i proportion till vad som är nödvändigt för uppbörden av skatten. Se, i detta avseende, dom av den 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 37).

77. Om man exempelvis granskar situationen för en person som tjänade mer än 250 000 euro under beskattningsåret 2017 och som utöver sin inkomst även realiserade en kapitalvinst på försäljning av ett garage på 5 000 euro skulle denna skillnad endast uppgå till ungefär 153 euro.[65] Med tanke på att om denna person väljer att behandlas som om han eller hon har sin hemvist i landet måste han eller hon, liksom alla med hemvist i landet, deklarera hela sin inkomst, inklusive från källor som är belägna i en annan medlemsstat och, i tillämpliga fall, motivera det senare, skulle man föreställa sig att en person under sådana omständigheter kommer att välja systemet som gäller för personer som saknar hemvist i landet.

78. Härav följer att systemet för personer som saknar hemvist i landet, vilket tillämpas punktvis,[66] under vissa omständigheter skulle kunna vara förmånligare för personer med hemvist i en annan medlemsstat än för bosatta i beskattningsmedlemsstaten. Denna hypotes kan visserligen förefalla mycket marginell, men den är ändå verklig. Eftersom det inte går att utesluta att beslutet att välja ordningen för personer som saknar hemvist i landet kan vara ett rationellt val.

79. Jag anser i vilket fall att de bedömningar som domstolen gjorde i målen Test Claimants in the FII Group Litigation och Gielen, även om de fortfarande utgör god lagstiftning, inte utan förbehåll kan överföras på en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet. Det som är viktigt är emellertid att personer som saknar hemvist i landet ska ges möjlighet att välja: de ska underrättas om sin möjlighet att – och därefter tillåtas – välja att behandlas på samma sätt som bosatta i landet när det gäller kapitalbeskattning.

V. Slutsats

80. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag således att domstolen ska besvara tolkningsfrågan som ställts av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (skiljedomstol i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), Portugal) på följande sätt.

81. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken beskattning av kapitalvinst vid överlåtelse av fast egendom belägen i en medlemsstat av en person med hemvist i en annan medlemsstat omfattas av en annan skatteordning än den som är tillämplig på personer med hemvist i landet, i den mån denna lagstiftning ger personer som saknar hemvist i landet möjlighet att välja den skatteordning som är tillämplig på personer med hemvist i landet. Under dessa omständigheter ska myndigheterna i den berörda medlemsstaten försäkra sig om att personerna som saknar hemvist i landet har fått kännedom om möjligheten att göra ett sådant val på ett klart, snabbt och begripligt sätt och att följderna av att den berörda personens samtliga inkomster inte beskattas i denna stat neutraliseras. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att bekräfta efterlevnaden av dessa sistnämnda krav.

65 Såsom angetts ovan ska den genomsnittliga skattesatsen (i det exemplet 44,9 procent till vilket tillkommer 5 procent solidaritetsskatt), beaktas, inte marginalskattesatsen. Skillnaden är således 152,32 euro och inte 75 euro.

66 När det gäller relevansen av denna omständighet, se dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 72).