ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 18ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Άμεσοι φόροι – Φορολόγηση της υπεραξίας ακινήτου – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Βάση επιβολής του φόρου – Δυσμενής διάκριση – Δυνατότητα επιλογής φορολογήσεως υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής – Συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης»

Στην υπόθεση C-388/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία] με απόφαση της 30ής Απριλίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαΐου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

MK

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan και N. Jääskinen (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: M. Longar, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Οκτωβρίου 2020,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο MK, εκπροσωπούμενος από τον A. Gaspar Schwalbach, advogado,

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes καθώς και από τις S. Jaulino, H. Gomes Magno και P. Barros da Costa,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις M. Afonso και N. Gossement καθώς και από τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 19ης Νοεμβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18 και 63 έως 65 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του ΜΚ και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία) (στο εξής: AT) σχετικά με την πράξη επιβολής φόρου την οποία εξέδωσε η AT για τα εισοδήματα του ΜΚ κατά το έτος 2017.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το επιγραφόμενο «Υπεραξία» άρθρο 43 του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: CIRS), όριζε στις παραγράφους 1 και 2 τα εξής:

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

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

4 Το άρθρο 68, παράγραφος 1, του κώδικα αυτού θεσπίζει προοδευτική φορολογική κλίμακα. Το 2017, ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής 48 % εφαρμοζόταν στα φορολογητέα εισοδήματα άνω των 80 640 ευρώ.

5 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 68a του εν λόγω κώδικα, στα φορολογητέα εισοδήματα μεταξύ 80 000 και 250 000 ευρώ επιβαλλόταν πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης, ύψους 2,5 % και, στα φορολογητέα εισοδήματα πέραν του ποσού αυτού, η εν λόγω εισφορά ανερχόταν σε 5 %.

6 Το άρθρο 72 του CIRS, με τίτλο «Ειδικοί φορολογικοί συντελεστές», προέβλεπε, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«1 – Φορολογούνται με αυτοτελή συντελεστή 28 %:

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

[...].

9 – Οι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου [(ΕΟΧ)], εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, υπάρχει ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα, μπορούν να επιλέξουν, όσον αφορά τα εισοδήματα που αναφέρονται στην

παράγραφο 1, στοιχεία a και b, και στην παράγραφο 2, τη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών με τον συντελεστή που θα εφαρμοζόταν σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, αν τα εισοδήματα αυτά είχαν αποκτηθεί από κατοίκους Πορτογαλίας.

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

[…]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Ο MK είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας.

8 Στις 17 Ιανουαρίου 2002, ο MK απέκτησε κτίριο κείμενο στην Πορτογαλία έναντι τιμήματος 79 807,66 ευρώ.

9 Στις 17 Ιουλίου 2017, ο MK πώλησε το κτίριο αυτό έναντι τιμήματος 180 000 ευρώ.

10 Στις 31 Μαΐου 2018, ο MK υπέβαλε την περιοδική δήλωση εισοδημάτων του, στην οποία, εκτός από τα εισοδήματα από ακίνητα ύψους 8 800 ευρώ, δήλωσε τη μεταβίβαση του εν λόγω κτιρίου καθώς και τις δαπάνες και τα έξοδα αγοράς και πωλήσεως αυτού.

11 Ο MK σημείωσε στην εμπρόσθια όψη της δήλωσης αυτής, στον πίνακα 8B, το τετραγωνίδιο 4 («κάτοικος αλλοδαπής»), το τετραγωνίδιο 6 («κάτοικος χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης») και το τετραγωνίδιο 7 (το οποίο του παρείχε τη δυνατότητα να επιλέξει το σύστημα φορολογήσεως που ισχύει για τους κατοίκους αλλοδαπής) και δεν έκανε χρήση της επιλογής του τετραγωνιδίου 9 (φορολόγηση σύμφωνα με τους γενικούς συντελεστές φορολογίας του άρθρου 68 του CIRS) ούτε της επιλογής του τετραγωνιδίου 10 (επιλογή της ρυθμίσεως που έχει εφαρμογή στους κατοίκους ημεδαπής).

12 Στις 5 Ιουλίου 2018, η AT, στο πλαίσιο καταλογισμού του φόρου εισοδήματος για το έτος 2017, εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου ύψους 24 654,22 ευρώ, εφαρμόζοντας επί του συνόλου της θετικής διαφοράς που αντιστοιχεί στην προκύψασα υπεραξία ακινήτου τον ενιαίο συντελεστή 28 % που ίσχυε για τους κατοίκους αλλοδαπής βάσει του άρθρου 72, παράγραφος 1, του CIRS, σύμφωνα με την επιλογή στην οποία προέβη ο MK με τη φορολογική του δήλωση.

13 Στις 30 Νοεμβρίου 2018, ο MK προσέβαλε την εν λόγω πράξη επιβολής φόρου ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρου διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία], για τον λόγο ότι η πράξη είναι μη νόμιμη καθόσον στηρίζεται σε ρύθμιση η οποία εισάγει δυσμενή διάκριση σε βάρος των υποκειμένων στον φόρο που κατοικούν σε κράτος μέλος άλλο εκτός της Πορτογαλικής Δημοκρατίας (στο εξής: κάτοικοι αλλοδαπής) σε σχέση με τους υποκειμένους στον φόρο που κατοικούν στην Πορτογαλία, και υποστήριξε ότι, σύμφωνα με όσα έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), το νομικό αυτό πλαίσιο συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

14 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η AT υποστηρίζει ότι το εφαρμοστέο στα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης νομικό πλαίσιο είναι διαφορετικό από εκείνο που ήταν εφαρμοστέο στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). Βεβαίως, υπενθυμίζει ότι, με την απόφαση αυτή, το Δικαστήριο

έκρινε ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS, το οποίο προέβλεπε ότι μόνον οι υπεραξίες που πραγματοποιούν οι φορολογούμενοι οι οποίοι κατοικούν στην Πορτογαλία λαμβάνονται υπόψη κατά το 50 % του ύψους τους, συνεπαγόταν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση για τους κατοίκους αλλοδαπής και συνιστούσε, ως εκ τούτου, περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

15 Εντούτοις, η ΑΤ διευκρινίζει ότι, κατόπιν της αποφάσεως της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), ο Πορτογάλος νομοθέτης τροποποίησε το εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο εισάγοντας, στις παραγράφους 9 και 10 του άρθρου 72 του CIRS, τη δυνατότητα των κατοίκων αλλοδαπής να επιλέξουν σύστημα φορολογήσεως ανάλογο προς εκείνο που ισχύει για τους κατοίκους Πορτογαλίας, και να επωφεληθούν, συνεπώς, της μειώσεως του 50 % που προβλέπεται στο άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS, καθώς και κλιμακούμενων συντελεστών, υπό την προϋπόθεση της υποβολής φορολογικής δήλωσης στην Πορτογαλία για το σύνολο του παγκόσμιου εισοδήματός τους. Εν προκειμένω, όμως, ο ΜΚ επέλεξε το σύστημα φορολογήσεως του άρθρου 72, παράγραφος 1, του CIRS και όχι εκείνο του άρθρου 72, παράγραφοι 9 και 10, του CIRS.

16 Ωστόσο, ο ΜΚ υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο έκρινε, σε υπόθεση η οποία αφορούσε την ελευθερία εγκαταστάσεως, ότι η επιλογή μεταξύ ενός φορολογικού καθεστώτος που δημιουργεί διακρίσεις και ενός άλλου που δεν δημιουργεί τέτοιες διακρίσεις δεν μπορεί να αποκλείσει τη δημιουργία διακρίσεων από το πρώτο από τα δύο αυτά φορολογικά καθεστώτα (απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψεις 50 και 51).

17 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν οι τροποποιήσεις που επήλθαν στην πορτογαλική φορολογική νομοθεσία κατόπιν της αποφάσεως της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), ήτοι, μεταξύ άλλων, η εισαγωγή της δυνατότητας των κατοίκων αλλοδαπής να επιλέξουν, δυνάμει του άρθρου 72, παράγραφοι 9 και 10, του CIRS, σύστημα φορολογήσεως ανάλογο προς εκείνο που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής και, επομένως, να επωφεληθούν της μειώσεως του 50 % που προβλέπεται στο άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, αρκούν για την άρση του περιορισμού της κυκλοφορίας των κεφαλαίων την οποία διαπίστωσε το Δικαστήριο στην ως άνω απόφαση.

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

«Έχουν οι συνδυασμένες διατάξεις των [άρθρων 18 και 63 έως 65 ΣΛΕΕ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση (άρθρο 43, παράγραφος 2, του [CIRS]), η οποία τροποποιήθηκε διά [της εισαγωγής των παραγράφων 9 και 10 στο άρθρο 72 του εν λόγω κώδικα] προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, κατόπιν επιλογής, οι υπεραξίες εκ της μεταβιβάσεως ακινήτων κείμενων σε κράτος μέλος (στην Πορτογαλία) από κάτοικο άλλου κράτους μέλους της […] Ένωσης (της Γαλλίας) να μην υπόκεινται σε φορολογική επιβάρυνση μεγαλύτερη από εκείνη που θα προέκυπτε από το ίδιο είδος συναλλαγής για υπεραξίες πραγματοποιούμενες από κάτοικο του κράτους εντός του οποίου κείνται τα ακίνητα;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 18 και 63 έως 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στη ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα οι υπεραξίες που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων κείμενων στο εν λόγω κράτος μέλος εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλους να μην υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από αυτήν που θα επιβαλλόταν, στο πλαίσιο του

ιδίου είδους συναλλαγής, στις υπεραξίες που θα προέκυπταν υπέρ κατοίκου του πρώτου κράτους μέλους, εξαρτά το εφαρμοστέο σύστημα φορολογήσεως από την επιλογή του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.

Επί των εφαρμοστέων αρχών και ελευθεριών

20 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΣΛΕΕ μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες η Συνθήκη ΛΕΕ δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (πρβλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

21 Πάντως, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η Συνθήκη ΛΕΕ επιβάλλει, ιδίως με το άρθρο 63, ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (πρβλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Επιπλέον, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ρευστοποίηση επενδύσεως σε ακίνητο, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστά κίνηση κεφαλαίων (απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

23 Επομένως, η μεταβίβαση ακινήτου κείμενου στο έδαφος κράτους μέλους, η οποία πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

24 Εξάλλου, στο μέτρο που στην απόφαση περί παραπομπής δεν αναφέρεται κάποιο στοιχείο βάσει του οποίου να μπορεί να υπαχθεί η ως άνω πράξη στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64 ΣΛΕΕ, παρέλκει, εν προκειμένω, η εξέταση του ζητήματος υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

25 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει οποιονδήποτε περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των δικαιολογητικών λόγων του άρθρου 65 ΣΛΕΕ.

26 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, και το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS προέβλεπαν, σε περίπτωση υπεραξίας προκύπτουσας κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας ακινήτου κείμενου στην Πορτογαλία, διαφορετικούς κανόνες φορολογήσεως αναλόγως του αν οι υποκείμενοι στον φόρο εισοδήματος κατοικούσαν ή όχι στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους.

27 Ειδικότερα, κατά το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS, η υπεραξία που προέκυπτε υπέρ κατοίκου ημεδαπής κατά τη μεταβίβαση ακινήτων κείμενων στην Πορτογαλία λαμβανόταν υπόψη μόνον κατά το 50 %. Αντιθέτως, για τους κατοίκους αλλοδαπής, το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS προέβλεπε τη φορολόγηση του συνολικού ποσού της ίδιας αυτής υπεραξίας με αυτοτελή συντελεστή 28 %.

28 Επομένως, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων αυτών, η βάση επιβολής του φόρου επί του εν λόγω είδους υπεραξίας δεν ήταν η ίδια για τους κατοίκους ημεδαπής και για τους κατοίκους αλλοδαπής. Σε περίπτωση, δηλαδή, πραγματοποιήσεως υπεραξίας κατά την πώληση του ίδιου ακινήτου στην Πορτογαλία, οι κάτοικοι αλλοδαπής υφίσταντο μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής και, ως εκ τούτου, βρίσκονταν σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση από αυτούς (πρβλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 37).

29 Συγκεκριμένα, ενώ, βάσει του άρθρου 72, παράγραφος 1, του CIRS, ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείτο με συντελεστή 28 % εφαρμοζόμενο επί βάσεως επιβολής του φόρου που αντιστοιχούσε στο σύνολο της υπεραξίας που προέκυψε, για τον κάτοικο ημεδαπής λαμβανόταν υπόψη μόνον το 50 % της υπεραξίας που προέκυψε υπέρ αυτού, με συνέπεια αυτός να υφίσταται συστηματικά μικρότερη φορολογική επιβάρυνση συναφώς, ανεξαρτήτως του συντελεστή φορολογίας που εφαρμοζόταν στο σύνολο των εισοδημάτων του, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, τα εισοδήματα των κατοίκων ημεδαπής υπόκειντο σε φόρο βάσει κλιμακούμενων συντελεστών, εκ των οποίων ο υψηλότερος συντελεστής ήταν 48 %, τούτο δε παρά το γεγονός ότι μπορούσε να επιβληθεί συμπληρωματική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2,5 % για τα φορολογητέα εισοδήματα μεταξύ 80 000 ευρώ και 250 000 ευρώ και ύψους 5 % για τα φορολογητέα εισοδήματα πέραν του ποσού αυτού.

30 Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να κρίνει, με την απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψη 40), ότι ο καθορισμός, με το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS, της βάσεως επιβολής του φόρου στο 50 % που ισχύει μόνο για τις υπεραξίες που πραγματοποιούν οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι Πορτογαλίας και όχι γι' αυτές που πραγματοποιούν οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι αλλοδαπής συνιστά απαγορευόμενο από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων.

31 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τη σκέψη 44 της αποφάσεως της 19ης Νοεμβρίου 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής και φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής, η οποία συνίσταται στο ότι τα μικτά εισοδήματα των πρώτων υπόκεινται σε οριστική φορολογία με ενιαίο συντελεστή μέσω παρακρατήσεως στην πηγή, ενώ τα καθαρά εισοδήματα των δευτέρων φορολογούνται βάσει προοδευτικής κλίμακας με παράλληλη πρόβλεψη μιας βασικής εκπτώσεως, είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον όμως η διαπίστωση αυτή τελεί υπό την προϋπόθεση ότι ο ενιαίος συντελεστής δεν είναι υψηλότερος από τον συντελεστή που προκύπτει από την εφαρμογή στην πράξη, όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο, της προοδευτικής φορολογικής κλίμακας στα καθαρά εισοδήματα που υπερβαίνουν το ποσό της βασικής εκπτώσεως. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, το επίμαχο διαφορετικό σύστημα φορολογήσεως έχει ως αποτέλεσμα οι κάτοικοι αλλοδαπής να υπόκεινται συστηματικά σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από εκείνη που επιβάλλεται στους κατοίκους ημεδαπής σε περίπτωση που προκύπτουν υπέρ αυτών υπεραξίες εκ της πωλήσεως ακινήτων.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο καθορισμός της βάσεως επιβολής φόρου στο 50 % για τις υπεραξίες που προκύπτουν υπέρ όλων των υποκειμένων στον φόρο που είναι κάτοικοι Πορτογαλίας και όχι για τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι είναι κάτοικοι αλλοδαπής και επέλεξαν το σύστημα φορολογήσεως του άρθρου 72, παράγραφος 1, του CIRS συνιστά περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων απαγορευόμενο από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

33 Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται αντικειμενικώς, υπό το πρίσμα του άρθρου 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ.

Επί της υπάρξεως λόγου που δικαιολογεί τους περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων υπό το πρίσμα του άρθρου 65, παράγραφοι 1 και 3, ΣΛΕΕ

34 Από την παράγραφο 1 του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη, με την εθνική τους νομοθεσία, μπορούν να διακρίνουν μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον η διάκριση αυτή δεν αποτελεί μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ή συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

35 Επομένως, επιβάλλεται να γίνει διάκριση μεταξύ επιτρεπόμενης από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ άνισης μεταχειρίσεως και απαγορευόμενων από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου αυθαίρετων διακρίσεων. Συναφώς, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να μπορούν εθνικές φορολογικές διατάξεις, όπως το άρθρο 43, παράγραφος 2, και το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS, να θεωρηθούν σύμφωνες με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, σκέψεις 44 και 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Εν προκειμένω, όμως, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο κατοίκων ημεδαπής και των υποκειμένων στον φόρο κατοίκων αλλοδαπής που προβλέπει η πορτογαλική ρύθμιση αφορά καταστάσεις που είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Επιπλέον, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος.

37 Όσον αφορά, κατά πρώτον, τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 50 της αποφάσεως της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), πρώτον, ότι η φορολόγηση των υπεραξιών από τη μεταβίβαση ακινήτου αφορά, κατά το άρθρο 43, παράγραφος 2, και το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS, μία μόνον κατηγορία εισοδημάτων των φορολογουμένων, είτε πρόκειται για κατοίκους ημεδαπής είτε για κατοίκους αλλοδαπής, δεύτερον, ότι η φορολόγηση αυτή αφορά αμφότερες τις κατηγορίες φορολογουμένων και, τρίτον, ότι το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η πηγή του εισοδήματος είναι σε αμφότερες τις περιπτώσεις η Πορτογαλική Δημοκρατία.

38 Από τα προεκτεθέντα και, ιδίως, από τη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι δεν υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ της κατάστασης των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής δυνάμενη να δικαιολογήσει την άνιση φορολογική μεταχείρισή τους βάσει του άρθρου 43, παράγραφος 2, και του άρθρου 72, παράγραφος 1, του CIRS όσον αφορά τη φορολόγηση της θετικής διαφοράς που αντιστοιχεί στις υπεραξίες που προκύπτουν από μεταβιβάσεις ακινήτων κείμενων στην Πορτογαλία. Επομένως, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής, όπως ο MK, είναι συγκρίσιμη με εκείνη φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής.

39 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τη ratio legis του άρθρου 43, παράγραφος 2, του CIRS, το οποίο προβλέπει τη μείωση κατά 50 % της υπεραξίας που προκύπτει υπέρ των κατοίκων ημεδαπής, η οποία, κατά την Πορτογαλική Κυβέρνηση, συνίσταται στην αποφυγή της υπερβολικής φορολογήσεως των εισοδημάτων αυτών που θεωρούνται ασυνήθη και τυχαία, εφόσον από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι η εκτίμηση αυτή αποκλείεται να αφορά ποτέ τους υποκείμενους σε φόρο κατοίκους αλλοδαπής.

40 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, την ύπαρξη δικαιολογητικών λόγων που αντλούνται από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, επισημαίνεται ότι η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν αναφέρει την ύπαρξη τέτοιων λόγων. Εντούτοις, υποστηρίζει ότι, στο πλαίσιο της φορολογήσεως της θετικής διαφοράς που αντιστοιχεί στις υπεραξίες από ακίνητα οι οποίες προκύπτουν στην Πορτογαλία, το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS αποσκοπεί στο να μη θιγούν οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι Πορτογαλίας ή οι υποκείμενοι στον φόρο κάτοικοι αλλοδαπής οι οποίοι επιλέγουν να φορολογηθούν ως κάτοικοι Πορτογαλίας δυνάμει του άρθρου 72, παράγραφοι 9 και 10, του CIRS λόγω της εφαρμογής προοδευτικού συντελεστή ως προς αυτούς.

41 Ωστόσο, στις σκέψεις 58 έως 60 της αποφάσεως της 11ης Οκτωβρίου 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), το Δικαστήριο έκρινε ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που παρεχόταν στους κατοίκους ημεδαπής και συνίστατο στην κατά το ήμισυ μείωση της βάσεως επιβολής φόρου επί των υπεραξιών που προέκυπταν υπέρ αυτών υπερέβαινε, σε κάθε περίπτωση, το αντιστάθμισμά του, το οποίο συνίστατο στη φορολόγηση των εισοδημάτων τους με κλιμακούμενους συντελεστές. Κατά

συνέπεια, το Δικαστήριο έκρινε, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, ότι δεν υπήρχε άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση και ότι ο περιορισμός που προέκυπτε από την επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν μπορούσε, συνεπώς, να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

Επί της δυνατότητας επιλογής φορολογήσεως υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής

42 Επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι η δυνατότητα που έχουν τα πρόσωπα που κατοικούν στην Ένωση ή στον ΕΟΧ να επιλέξουν, βάσει του άρθρου 72, παράγραφοι 9 και 10, του CIRS, σύστημα φορολογήσεως ανάλογο εκείνου που ισχύει για τους κατοίκους Πορτογαλίας και να επωφεληθούν, συνακόλουθα, της μειώσεως του 50 % που προβλέπει το άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, επιτρέπει σε φορολογούμενο κάτοικο αλλοδαπής, όπως ο ΜΚ, να επιλέξει μεταξύ φορολογικού καθεστώτος που εισάγει διακρίσεις, ήτοι του προβλεπόμενου στο άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS, και ενός άλλου που δεν εισάγει τέτοιες διακρίσεις.

43 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, εν προκειμένω, η επιλογή αυτή δεν μπορεί να αποκλείσει τη δημιουργία διακρίσεων από το πρώτο από τα δύο αυτά φορολογικά καθεστώτα.

44 Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι η επιλογή αυτή έχει το εν λόγω αποτέλεσμα, η συνέπεια θα ήταν να αναγνωριστεί ως έγκυρο ένα φορολογικό καθεστώς το οποίο παραμένει, αυτό καθεαυτό, αντίθετο με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, λόγω του ότι δημιουργεί διακρίσεις (πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 52).

45 Εξάλλου, όπως είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει το Δικαστήριο, ένα εθνικό σύστημα που περιορίζει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, εν προκειμένω την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης, έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική (πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46 Κατά συνέπεια, η δυνατότητα που παρέχεται, στην υπόθεση της κύριας δίκης, στον φορολογούμενο κάτοικο αλλοδαπής να επιλέξει να φορολογηθεί υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής δεν μπορεί να καταστήσει τον περιορισμό που διαπιστώθηκε στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως συμβατό με τη Συνθήκη.

47 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα οι υπεραξίες που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων κείμενων στο εν λόγω κράτος μέλος εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος να μην υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από αυτήν που θα επιβαλλόταν, στο πλαίσιο του ιδίου είδους συναλλαγής, στις υπεραξίες που θα προέκυπταν υπέρ κατοίκου του πρώτου κράτους μέλους, εξαρτά το εφαρμοστέο σύστημα φορολογήσεως από την επιλογή του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

48 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα οι υπεραξίες που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ακινήτων κείμενων στο εν λόγω κράτος μέλος εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο που κατοικεί σε άλλο κράτος μέλος να μην υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση από αυτήν που θα επιβαλλόταν, στο πλαίσιο του ιδίου είδους συναλλαγής, στις υπεραξίες που θα προέκυπταν υπέρ κατοίκου του πρώτου κράτους μέλους, εξαρτά το εφαρμοστέο σύστημα φορολογήσεως από την επιλογή του εν λόγω υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)