# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)
της 11ης Οκτωβρίου 2007 *

Στην υπόθεση C-443/06,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Οκτωβρίου 2006, στο πλαίσιο της δίκης

**Erika Waltraud Ilse Hollmann**

κατά

**Fazenda Pública,**

παρισταμένου του:

**Ministério Público,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη (εισηγητή), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský και T. von Danwitz, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Ιουνίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η E. Hollmann, εκπροσωπούμενη από τον A. Torres, advogado,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. I. Fernandes, Â. S. Neves και J. M. Leitão,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της δίκης μεταξύ της E. Hollmann και των πορτογαλικών φορολογικών αρχών σχετικά την πράξη επιβολής φόρου επί των εισοδημάτων της για το 2003.

## Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 10 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), ο οποίος εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 442/88, της 30ής Νοεμβρίου 1988, όπως τροποποιήθηκε από το νομοθετικό διάταγμα 198/2001, της 3ης Ιουλίου 2001 (*Diário da República* I, σειρά Α, τεύχος 152, της 3ης Ιουλίου 2001, στο εξής: CIRS), ορίζει:

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

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

[...]

4. Το κέρδος που υπόκειται στον IRS [φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων] συνίσταται:

α) στη διαφορά μεταξύ της αξίας πωλήσεως και της αξίας αγοράς, κατόπιν ενδεχόμενης αφαιρέσεως του μέρους που χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από κεφάλαια στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα σημεία a, b και c της παραγράφου 1·

[...]»

4 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, του CIRS, σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Πορτογαλίας, καθώς και όσα είναι κάτοικοι αλλοδαπής, αλλά πραγματοποιούν εισοδήματα στην Πορτογαλία.

5 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1 και 2, του CIRS ορίζει ότι οι κάτοικοι Πορτογαλίας φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, περιλαμβανομένων αυτών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή, ενώ οι κάτοικοι αλλοδαπής φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στην Πορτογαλία.

6 Από τις διατάξεις του άρθρου 18 του CIRS προκύπτει ότι ως πραγματοποιούμενα στην Πορτογαλία θεωρούνται τα εισοδήματα από ακίνητα στη χώρα αυτή, περιλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβασή τους.

7 Το άρθρο 43, παράγραφοι 1 και 2, του CIRS, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο αριθ. 109 Β της 27ης Δεκεμβρίου 2001 (*Diário da República* I, σειρά Β, αριθ. 298, της 27ης Δεκεμβρίου 2001), ορίζει:

«1. Ως υπεραξία χαρακτηρίζεται το μέρος των εσόδων που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ υπεραξιών και υποτιμήσεων 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 % όσον αφορά τις προβλεπόμενες στο άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχεία a, b και d, μεταβιβάσεις τις οποίες πραγματοποιούν κάτοικοι ημεδαπής.

8 Το φορολογητέο εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής προκύπτει από το άθροισμα των εισοδημάτων κάθε έτους από όλες τις πηγές εισοδήματος και φορολογείται με κλιμακούμενους συντελεστές.

9 Για τους κατοίκους αλλοδαπής, το άρθρο 72, παράγραφος 1, του CIRS προβλέπει ειδικό αναλογικό συντελεστή 25 %, ο οποίος εφαρμόζεται επί του συνόλου της διαφοράς που αντιστοιχεί στην υπεραξία του ακινήτου.

## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Η E. Hollmann κατοικεί στη Γερμανία από τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

11 Το 1998, μετά τον θάνατο του συζύγου της, η E. Hollmann κληρονόμησε ακίνητο στην Πορτογαλία. Κατέβαλε φόρο κληρονομιών και δωρεών επί της περιουσιακής αξίας του ακινήτου.

12 Το 2003, η E. Hollmann πώλησε το εν λόγω ακίνητο, πραγματοποιώντας υπεραξία 619 757,46 ευρώ, η οποία αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ του τιμήματος της πωλήσεως και της περιουσιακής αξίας επί της οποίας επιβλήθηκε ο φόρος κληρονομιών και δωρεών.

13 Με την πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος για το 2003, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της το σύνολο της υπεραξίας που πραγματοποίησε η E. Hollmann, για τον καθορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματός της, προσθέτοντας στο ποσό αυτό τα λοιπά φορολογητέα στην Πορτογαλία εισοδήματά της.

14 Κατά τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορούσε να επικαλεστεί τις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 43, παράγραφος 2, του CIRS, διότι κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, εκτός της Πορτογαλίας.

15 Η E. Hollmann προσέβαλε ενώπιον του Tribunal administrativo e fiscal de Loulé την ως άνω πράξη επιβολής φόρου. Μετά την απόρριψη της προσφυγής της, η E. Hollmann προσέβαλε την απόφαση αυτή σε δεύτερο βαθμό.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Παραβιάζει η διάταξη του άρθρου 43, παράγραφος 2, του [CIRS], η οποία περιορίζει τη βάση επιβολής φόρου στο 50 % της υπεραξίας που πραγματοποιούν οι κάτοικοι Πορτογαλίας, τις διατάξεις των άρθρων 12 ΕΚ, 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθόσον αποκλείει την εφαρμογή του περιορισμού αυτού στην υπεραξία που πραγματοποιεί κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

*Επί του παραδεκτού*

17 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ήγειραν αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό του προδικαστικού ερωτήματος, λόγω της διατυπώσεώς του από το αιτούν δικαστήριο.

18 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφαίνεται, στο πλαίσιο διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, επί του συμβατού κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, καθόσον για την ερμηνεία των κανόνων αυτών αρμόδια είναι τα εθνικά δικαστήρια, εντούτοις το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στα εθνικά δικαστήρια όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του κοινοτικού δικαίου και τους παρέχουν τη δυνατότητα να εκτιμήσουν το συμβατό των κανόνων αυτών προς την κοινοτική ρύθμιση (βλ. τις αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2007, C-338/04, C-359/04 και C-360/04, Placanica κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-1891, σκέψη 37, και της 19ης Απριλίου 2007, C-295/05, Asociación Nacional de Empresas Forestales, Συλλογή 2007, σ. I-2999, σκέψη 29 καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 Επιπλέον, κατά πάγια επίσης νομολογία, στο πλαίσιο της προβλεπόμενης στο άρθρο 234 ΕΚ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, απόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της εκδοθησομένης αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εκκρεμούς ενώπιόν του υποθέσεως, τόσο την ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να μπορέσει να εκδώσει τη δική του απόφαση, όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Κατά συνέπεια, εφόσον τα ερωτήματα που υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια αφορούν την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο οφείλει, κατ' αρχήν, να εκδώσει απόφαση (βλ., μεταξύ άλλων, την προπαρατεθείσα απόφαση Asociación Nacional de Empresas Forestales, σκέψη 30, και την απόφαση της 17ης Απριλίου 2007, C-470/03, AGM-COS.MET, Συλλογή 2007, σ. I-2749, σκέψη 44).

20 Στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο, όπως προκύπτει από τη διατύπωση του ερωτήματός του, ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν είναι συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο διάταξη του εσωτερικού δικαίου, όπως αυτή του άρθρου 43, παράγραφος 2, του CIRS.

21 Ωστόσο, το Δικαστήριο, καίτοι δεν δύναται να απαντήσει στο ερώτημα όπως αυτό έχει διατυπωθεί από το αιτούν δικαστήριο, μπορεί, ωστόσο, να δώσει λυσιτελή

απάντηση, παρέχοντας στο εν λόγω δικαστήριο τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του κοινοτικού δικαίου και του παρέχουν τη δυνατότητα να αποφανθεί αν οι επίμαχες φορολογικές διατάξεις είναι συμβατές με το κοινοτικό δίκαιο.

22 Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι το αιτούν δικαστήριο, με το ερώτημά του, ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 12 ΕΚ, 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ απαγορεύουν εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φόρος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτου σε κράτος μέλος είναι μεγαλύτερος, όταν η μεταβίβαση γίνεται από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, από τον φόρο επί της υπεραξίας που θα πραγματοποιούσε στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής ο κάτοικος του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο.

*Επί των εφαρμοστέων αρχών και ελευθεριών*

23 Στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου γίνεται μνεία στα άρθρα 12 ΕΚ, 18 ΕΚ, 39 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ.

24 Τίθεται, επομένως, το ερώτημα αν ο φορολογούμενος κάτοικος αλλοδαπής που βρίσκεται σε κατάσταση ανάλογη της Ε. Hollmann, μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις αυτές.

25 Σχετικά με τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εκ μέρους της Ε. Hollmann πώληση του ακινήτου της στην Πορτογαλία, λόγω της οποίας επιβλήθηκε ο επίμαχος στην κύρια δίκη φόρος, δεν έγινε στο πλαίσιο της ασκήσεως επαγγελματικής δραστηριότητας στο έδαφος της Κοινότητας ούτε ενόψει της εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος, εκτός της Γερμανίας, με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

26 Σχετικά με το άρθρο 18 ΕΚ, από κανένα στοιχείο της εν λόγω αποφάσεως δεν συνάγεται ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης πώλησε το ακίνητό της, ασκώντας δικαίωμα που της παρέχει η διάταξη αυτή.

27 Κατά συνέπεια, υπό το φως των πραγματικών περιστατικών που παρέθεσε το αιτούν δικαστήριο, η E. Hollmann δεν μπορεί να επικαλεστεί, στην υπό κρίση υπόθεση, τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ (βλ., επ' αυτού, την απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 15 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 12 ΕΚ μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το κοινοτικό δίκαιο, για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 38, και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 61).

29 Πάντως, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η Συνθήκη επιβάλλει, ιδίως με το άρθρο 56 ΕΚ, ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων (απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Συλλογή 2006, σ. I-289, σκέψη 99).

30 Επομένως, κατόπιν των προηγουμένων σκέψεων, πρέπει να εξεταστεί αν ένας φορολογούμενος, όπως η E. Hollmann, μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ.

31 Από τη νομολογία προκύπτει, συναφώς, ότι η ρευστοποίηση επενδύσεως σε ακίνητο, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστά κίνηση κεφαλαίων (βλ., επ' αυτού, την απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 1997, σ. I-1661, σκέψη 24).

32 Συνεπώς, η συγκεκριμένη συναλλαγή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ και, επομένως, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξεταστεί υπ' αυτό το πρίσμα.

*Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων*

33 Πρέπει κατ' αρχάς να υπομνησθεί, αφενός, ότι, κατά πάγια νομολογία, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19, της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 15, και της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 21).

34 Αφετέρου, το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει οποιονδήποτε περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, υπό την επιφύλαξη των δικαιολογητικών λόγων του άρθρου 58 ΕΚ.

35 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, από τον συνδυασμό των διατάξεων του CIRS, προκύπτει ότι, για τις υπεραξίες από επαχθή μεταβίβαση ακινήτου στην Πορτογαλία, ισχύουν διαφορετικοί κανόνες φορολογήσεως ανάλογα με το αν ο υποκείμενος στον φόρο είναι ή όχι κάτοικος αυτού του κράτους μέλους.

36 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS, λαμβάνεται υπόψη μόνον το 50 % της υπεραξίας που πραγματοποιεί ο κάτοικος ημεδαπής κατά τη μεταβίβαση ακινήτων στην Πορτογαλία. Αντιθέτως, για τους κατοίκους αλλοδαπής, ο CIRS προβλέπει φορολόγηση του συνόλου της υπεραξίας που πραγματοποιείται κατά τη μεταβίβαση ακινήτων.

37 Επομένως, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του CIRS, η βάση επιβολής φόρου υπεραξίας δεν είναι 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 υφίστανται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής και, ως εκ τούτου, βρίσκονται σε λιγότερο ευνοϊκή κατάσταση από αυτούς.

38 Συγκεκριμένα, ενώ ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται με συντελεστή 25 % επί του συνόλου της πραγματοποιηθείσας υπεραξίας, για τον κάτοικο ημεδαπής λαμβάνεται υπόψη μόνον το 50 % της υπεραξίας που πραγματοποίησε, με συνέπεια αυτός να υφίσταται συστηματικά μικρότερη φορολογική επιβάρυνση ανεξαρτήτως του συντελεστή φορολογίας των εισοδημάτων του, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως, το εισόδημα των κατοίκων ημεδαπής φορολογείται με κλιμακούμενους συντελεστές, εκ των οποίων ο υψηλότερος είναι 42 %.

39 Κατά συνέπεια, μια εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, έχει ως συνέπεια να καθιστά τη μεταφορά κεφαλαίων λιγότερο ελκυστική για τους κατοίκους αλλοδαπής, αποθαρρύνοντάς τους από τις επενδύσεις σε ακίνητα στην Πορτογαλία και, επομένως, από τις συναφείς με τις επενδύσεις αυτές συναλλαγές, όπως είναι η πώληση ακινήτου.

40 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μείωση κατά 50 % της βάσεως επιβολής φόρου ισχύει μόνο για τις υπεραξίες που πραγματοποιούν οι κάτοικοι Πορτογαλίας, και όχι γι' αυτές που πραγματοποιούν οι κάτοικοι αλλοδαπής, πράγμα που συνιστά απαγορευόμενο από το άρθρο 56 ΕΚ περιορισμό στην κυκλοφορία των κεφαλαίων.

41 Πρέπει, ωστόσο, να εξετασθεί αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους του άρθρου 58, παράγραφος 1, ΕΚ.

42 Από τη διάταξη αυτή, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να καθιερώνουν, με την εθνική τους νομοθεσία, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογούμενων που είναι κάτοικοι ημεδαπής και εκείνων της αλλοδαπής, εφόσον η διαφοροποίηση αυτή δεν αποτελεί μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ή συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

43 Όπως διαπιστώθηκε με τις σκέψεις 36 έως 38 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 43, παράγραφος 2, του CIRS καθιερώνει, κατ' ουσίαν, διαφορετική φορολογική μεταχείριση των κατοίκων ημεδαπής από τους κατοίκους αλλοδαπής, διότι προβλέπει διαφορετική βάση επιβολής φόρου επί των υπεραξιών που πραγματοποιούνται κατά τη μεταβίβαση ακινήτου στην Πορτογαλία.

44 Ωστόσο, επιβάλλεται να γίνει διάκριση μεταξύ επιτρεπόμενης από το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ άνισης μεταχειρίσεως και απαγορευόμενων από την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου αυθαίρετων διακρίσεων.

45 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, προκειμένου να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να θεωρηθεί σύμφωνη 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 (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Manninen, σκέψεις 28 και 29, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, C-512/03, Blanckaert, Συλλογή 2005, σ. I-7685, σκέψη 42, και απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 38).

46 Υπό το φως της παρατεθείσας στην προηγούμενη σκέψη νομολογίας, πρέπει να εξεταστεί, καταρχάς, αν η διαφορετική φορολόγηση των εισοδημάτων, ανάλογα με το αν η υπεραξία κατά τη μεταβίβαση ακινήτου στην Πορτογαλία πραγματοποιείται από κάτοικο ημεδαπής ή κάτοικο αλλοδαπής, αφορά αντικειμενικά δυσανάλογες καταστάσεις.

47 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει, συναφώς, ότι η συγκεκριμένη διαφορετική μεταχείριση είναι απολύτως δικαιολογημένη λόγω της διαφορετικής καταστάσεως των φορολογουμένων των δύο αυτών κατηγοριών. Ο περιορισμός κατά 50 % της βάσεως επιβολής φόρου ισχύει μόνον ως προς τους κατοίκους ημεδαπής, διότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που πραγματοποιούν παγκοσμίως με κλιμακούμενους συντελεστές. Αντιθέτως, οι κάτοικοι ημεδαπής φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στην Πορτογαλία. Δηλαδή, ο μηχανισμός που θεσπίζει μια εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αποσκοπεί στο να μη θιγούν οι κάτοικοι ημεδαπής οι οποίοι, σε αντίθεση με τους κατοίκους αλλοδαπής, φορολογούνται με κλιμακούμενους συντελεστές.

48 Επιπλέον, προβάλλει ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που απορρέει από την εφαρμογή διαφορετικής φορολογικής βάσεως για τους κατοίκους αλλοδαπής πρέπει να εξεταστεί σε συνδυασμό με το γενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος που ισχύει τόσο για τους κατοίκους ημεδαπής όσο και για τους κατοίκους αλλοδαπής.

49 Με το επιχείρημα αυτό, η Πορτογαλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η θέσπιση διαφορετικής φορολογικής βάσεως, για τη φορολόγηση των υπεραξιών που

πραγματοποιούνται από κατοίκους αλλοδαπής, δικαιολογείται αν ληφθεί υπόψη το σύστημα φορολογίας εισοδήματος και, ειδικότερα, το γεγονός ότι οι κάτοικοι ημεδαπής και οι κάτοικοι αλλοδαπής φορολογούνται με διαφορετικούς συντελεστές. Συγκεκριμένα, το φορολογητέο εισόδημα των πρώτων προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων διαφόρων κατηγοριών, περιλαμβανομένων, επομένως, των υπεραξιών που αποκομίζουν κάθε έτος, και φορολογείται με κλιμακούμενους συντελεστές, ενώ, για τους κατοίκους αλλοδαπής, ο CIRS προβλέπει ειδικό αναλογικό συντελεστή.

50 Επισημαίνεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρώτον, η φορολόγηση των υπεραξιών από τη μεταβίβαση ακινήτου αφορά μια μόνον κατηγορία εισοδημάτων των φορολογουμένων, είτε πρόκειται για κατοίκους ημεδαπής είτε για κατοίκους αλλοδαπής, δεύτερον, η φορολόγηση αυτή αφορά αμφότερες τις κατηγορίες φορολογουμένων και, τρίτον, το κράτος μέλος πηγή του εισοδήματος είναι σε αμφότερες τις περιπτώσεις η Πορτογαλική Δημοκρατία.

51 Συναφώς, πρέπει, ειδικότερα, να διευκρινιστεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, το ότι λαμβάνεται υπόψη το ήμισυ της υπεραξίας που πραγματοποιεί ο κάτοικος ημεδαπής, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι αυτός φορολογείται με κλιμακούμενους συντελεστές, εκ των οποίων ο υψηλότερος είναι 42 %, οδηγεί, υπό τις ίδιες συνθήκες φορολογίας, σε βαρύτερη φορολόγηση του κατοίκου αλλοδαπής.

52 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο ισχυρισμός που προβάλλει εν προκειμένω η Πορτογαλική Κυβέρνηση δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

53 Από τις προηγηθείσες σκέψεις προκύπτει ότι η κατάσταση των φορολογουμένων δεν παρουσιάζει αντικειμενικά καμία διαφορά που να δικαιολογεί την άνιση φορολογική μεταχείριση κατά τη φορολόγηση των υπεραξιών. Επομένως, η κατάσταση της E. Hollmann είναι ανάλογη της του κατοίκου ημεδαπής.

54 Κατά συνέπεια, μια εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, εισάγει άνιση φορολογική μεταχείριση σε βάρος των κατοίκων αλλοδαπής, καθόσον επιτρέπει τη βαρύτερη φορολόγηση των υπεραξιών που αυτοί πραγματοποιούν και, ως εκ τούτου, τους επιβάλλει υψηλότερη φορολογία σε σχέση με τους κατοίκους ημεδαπής που βρίσκονται σε αντικειμενικά ανάλογη κατάσταση.

55 Όσον αφορά, δεύτερον, τους επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, η Πορτογαλική Κυβέρνηση επικαλείται την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

56 Από τη νομολογία συνάγεται ότι η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Ωστόσο, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 40, και της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 62 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

57 Στην υπό κρίση υπόθεση, η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ο σκοπός και η οικονομία του συστήματος φορολογίας των υπεραξιών από μεταβίβαση ακινήτου. Συναφώς, σκοπός αυτού του φορολογικού συστήματος είναι να μη θιγούν οι κάτοικοι ημεδαπής κατά τη φορολόγηση των υπεραξιών, λόγω της εφαρμογής των κλιμακούμενων φορολογικών συντελεστών. Κατ' ουσίαν, υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ, αφενός, του φορολογικού πλεονεκτήματος που διαθέτουν οι κάτοικοι ημεδαπής λόγω της κατά το ήμισυ μειώσεως της βάσεως επιβολής φόρου υπεραξίας και, αφετέρου, των κλιμακούμενων φορολογικών συντελεστών με τους οποίους φορολογείται το σύνολο των εισοδημάτων τους.

58 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχεται στους κατοίκους ημεδαπής και συνίσταται στην κατά το ήμισυ μείωση της βάσεως επιβολής φόρου επί των υπεραξιών υπερβαίνει, σε κάθε περίπτωση, το αντιστάθμισμά του, το οποίο συνίσταται στη φορολόγηση των εισοδημάτων τους με κλιμακούμενους συντελεστές.

59 Επομένως, δεν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του εν λόγω πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.

60 Κατά συνέπεια, ο περιορισμός που προκύπτει από την επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική ρύθμιση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

61 Κατόπιν των προηγουμένων σκέψεων, στο τεθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φόρος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτου σε κράτος μέλος είναι μεγαλύτερος, όταν η μεταβίβαση γίνεται από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, από τον φόρο επί της υπεραξίας την οποία θα πραγματοποιούσε στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής ο κάτοικος του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

**Το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, δυνάμει της οποίας ο φόρος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτου σε κράτος μέλος είναι μεγαλύτερος, όταν η μεταβίβαση γίνεται από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, από τον φόρο επί της υπεραξίας την οποία θα πραγματοποιούσε στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής ο κάτοικος του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο.**

(υπογραφές)