

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä maaliskuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Välitön verotus – Kiinteistön luovutusvoitosta kannettava vero – Pääomien vapaa liikkuvuus – Veroperuste – Syrjintä – Mahdollisuus valita maassa asuviin sovellettavien säännösten mukainen verotus – Yhteensoveltuvuus unionin oikeuden kanssa

Asiassa C-388/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus – CAAD), Portugali) on esittänyt 30.4.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MK

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, ja N. Jääskinen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Longar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.10.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- MK, edustajanaan A. Gaspar Schwalbach, advogado,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno ja P. Barros da Costa,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso, N. Gossement ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.11.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 18 ja SEUT 63–SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat MK ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) (jäljempänä AT) ja jossa on kyse viimeksi mainitun tekemästä verotuspäätöksestä, joka koskee MK:n vuoden 2017 tuloja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä CIRS), 43 §:n, jonka otsikkona on ”Luovutusvoitot”, 1 ja 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”1 – Luovutusvoitoiksi luokiteltavien tulojen määrä vastaa samana vuonna toteutuneiden, seuraavissa pykälissä määritettyjen luovutusvoittojen ja tappioiden erotusta.

2 – Edellä 10 §:n 1 momentin a, c ja d kohdassa tarkoitettujen, Portugalissa asuvien henkilöiden suorittamien luovutusten osalta edellisessä momentissa mainitusta erotuksesta, olipa se positiivinen tai negatiivinen, otetaan huomioon ainoastaan 50 prosenttia.”

4 CIRS:n 68 §:n 1 momentissa vahvistetaan progressiivinen veroasteikko. Vuonna 2017 48 prosentin suuruista enimmäisverokantaa sovellettiin yli 80 640 euron suuruisiin verotettaviin tuloihin.

5 CIRS:n 68 a §:n mukaan 2,5 prosentin solidaarisuuslisäveroa kannettiin 80 000–250 000 euron verotettavista tuloista; tämän määrän ylittävien tulojen osalta mainittu vero oli 5 prosenttia.

6 CIRS:n 72 §:ssä, jonka otsikko oli ”Erityisverot”, säädettiin muun muassa seuraavaa:

”1 – Erillisen 28 prosentin verokannan mukaisesti verotetaan:

a) edellä 10 §:n 1 momentin a ja d kohdassa tarkoitetut Portugalin ulkopuolella asuvien henkilöiden saamat luovutusvoitot, jos ne eivät liity Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan

– –

9 – Toisessa Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen [(ETA)] jäsenvaltiossa – sillä edellytyksellä, että verotustietoja vaihdetaan Euroopan talousalueen kyseisen jäsenvaltion kanssa – asuvat verovelvolliset voivat valita, että edellä 1 momentin a ja b kohdassa sekä 2 momentissa mainittuja tuloja verotetaan sen verokannan mukaisesti, jota 68 §:n 1 momenttiin sisältyvän taulukon mukaisesti sovellettaisiin, jos niitä saisivat Portugalissa asuvat verovelvolliset.

10 – Edellisessä momentissa mainitun verokannan määrittämisessä otetaan huomioon kaikki tulot, mukaan lukien ulkomailla saadut tulot, samoilla edellytyksillä kuin ne, joita sovelletaan Portugalissa asuviin verovelvollisiin.

– –”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

7 MK:n verotuksellinen asuinpaikka on Ranskassa.

8 MK osti 17.1.2002 Portugalissa sijaitsevan kiinteistön 79 807,66 euron hintaan.

9 MK myi 17.7.2017 kyseisen kiinteistön 180 000 euron hintaan.

- 10 MK jätti 31.5.2018 kausittaisen veroilmoituksensa, jossa hän ilmoitti 8 800 euron suuruisen kiinteistötulon lisäksi mainitun kiinteistön luovutuksen sekä kiinteistön osto- ja myyntikulut.
- 11 MK täytti tämän ilmoituksen kääntöpuolella olevan osion 8B kentän 4 (ulkomailla asuva), kentän 6 (toisessa unionin jäsenvaltiossa asuva) ja kentän 7 (ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovellettavan verotuksen valinta) mutta ei valinnut kentän 9 (verotus tuloverolain 68 §:n mukaisten yleisten verokantojen perusteella) eikä kentän 10 (Portugalissa asuviin verovelvollisiin sovellettavien sääntöjen valinta) vaihtoehtoja.
- 12 AT määräsi 5.7.2018 tekemällään verotuspäätöksellä vuoden 2017 tuloveron määräksi 24 654,22 euroa ja sovelsi saatuun kiinteistön luovutusvoittoon kokonaisuudessaan CIRS:n 72 §:n 1 momentin nojalla ulkomaille asuviin henkilöihin sovellettavaa kiinteää 28 prosentin verokantaa MK:n veroilmoituksessa tekemän valinnan mukaisesti.
- 13 MK riitautti tämän verotuspäätöksen 30.11.2018 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus – CAAD) Portugalissa), koska hän piti sitä lainvastaisena sikäli kuin se perustui lainsäädäntöön, jossa syrjitään muun jäsenvaltion kuin Portugalin tasavallan alueella asuvia (jäljempänä ulkomaille asuvat) verovelvollisia Portugalissa asuviin verovelvollisiin nähden, ja väitti – kuten 11.10.2007 annetussa tuomiossa Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) on todettu –, että tämä lainsäädäntökehys merkitsee SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.
- 14 AT väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että pääasian tosiseikkoihin sovelletaan erilaisia oikeussääntöjä kuin 11.10.2007 annettuun tuomioon Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) johtaneisiin tosiseikkoihin. Se muistuttaa tosin, että tässä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi CIRS:n 43 §:n 2 momentin, jonka mukaan ainoastaan Portugalissa asuvien verovelvollisten saamien luovutusvoittojen määrästä otetaan huomioon 50 prosenttia, johtavan ulkomaille asuvien ankarampaan verorasitukseen ja olevan tästä syystä SEUT 63 artiklassa kielletty pääomien liikkuvuuden rajoitus.
- 15 AT täsmentää kuitenkin, että 11.10.2007 annetun tuomion Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) seurauksena Portugalin lainsäätäjät muutti sovellettavaa lainsäädäntökehystä ottamalla käyttöön CIRS:n 72 §:n 9 ja 10 momentissa ulkomaille asuvien henkilöiden mahdollisuuden valita vastaava verotusjärjestelmä kuin Portugalissa asuviin sovellettava verotusjärjestelmä ja näin ollen saada CIRS:n 43 §:n 2 momentissa säädetty 50 prosentin vähennys sekä progressiivinen verokanta sillä edellytyksellä, että he ilmoittavat kaikki maailmanlaajuiset tulonsa Portugalissa tehtävässä veroilmoituksessa. Nyt käsiteltävässä asiassa MK on kuitenkin valinnut CIRS:n 72 §:n 1 momentissa säädetyn verojärjestelmän eikä CIRS:n 72 §:n 9 ja 10 momentissa säädettyä järjestelmää.
- 16 MK muistuttaa kuitenkin, että unionin tuomioistuin on todennut sijoittautumisvapauteen liittyvässä asiassa, että valinta syrjivän verojärjestelmän ja syrjimättömän verojärjestelmän välillä ei voi sulkea pois näistä kahdesta verojärjestelmästä ensin mainitun syrjiviä vaikutuksia (tuomio 18.3.2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 50 ja 51 kohta).
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen, ovatko 11.10.2007 annetun tuomion Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) johdosta Portugalin verolainsäädäntöön tehdyt muutokset eli muun muassa ulkomaille asuvien mahdollisuus valita CIRS:n 72 §:n 9 ja 10 momentin nojalla vastaava verojärjestelmä kuin Portugalissa asuviin sovellettava verojärjestelmä ja saada näin ollen CIRS:n 43 §:n 2 momentissa säädetty 50 prosentin vähennys, riittäviä poistamaan unionin tuomioistuimen tässä tuomiossa osoittaman pääomien liikkuvuuden

rajoituksen.

18 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT 18 ja SEUT 63–SEUT 65] artiklaa, kun niitä tarkastellaan yhdessä, tulkittava siten, että ne ovat esteenä nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle ([CIRS:n] 43 §:n 2 momentti), jota on muutettu [lisäämällä CIRS:iin 72 §:n 9 ja 10 momentti], jotta toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa (Ranska) asuvan verovelvollisen kyseisessä jäsenvaltiossa (Portugalissa) sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saamasta luovutusvoitosta ei kanneta verovelvollisen valinnan nojalla suurempaa veroa kuin kiinteistöjen sijaintipaikan jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen samantyyppisestä luovutuksesta saamasta luovutusvoitosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 18 ja SEUT 63–SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen mahdollistamiseksi, ettei toisessa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saamista luovutusvoitoista kanneta suurempaa veroa kuin ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen samantyyppisestä luovutuksesta saamista luovutusvoitoista, edellytyksenä on, että mainittu verovelvollinen valitsee tätä koskevan sovellettavan verojärjestelmän.

Asiaan sovellettavat periaatteet ja vapaudet

20 Aluksi on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 18 artiklaa voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä (ks. vastaavasti tuomio 11.10.2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 EUT-sopimuksessa ja erityisesti sen 63 artiklassa määrätään kuitenkin erityisestä syrjinnän kieltävästä säännöstä pääomien vapaan liikkuvuuden alalla (ks. vastaavasti tuomio 11.10.2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kiinteistösijoituksen myynti muodostaa pääomanliikkeen (tuomio 11.10.2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tästä seuraa, että jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön luovutus, jonka ulkomaille asuvat luonnolliset henkilöt suorittavat vastikkeellisesti, kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.

24 Koska lisäksi ennakkoratkaisupyyntöä ei mainita mitään seikkaa, jonka perusteella tällainen liiketoimi kuuluisi SEUT 64 artiklan soveltamisalaan, käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen tarkastella kysymystä kyseisen artiklan määräysten kannalta.

Pääomien vapaa liikkuvuus

25 On muistettava, että SEUT 63 artiklassa kielletään kaikki jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukset, ellei SEUT 65 artiklassa mainituista oikeuttamisperusteista muuta johdu.

26 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että CIRS:n 43 §:n 2

momentissa ja 72 §:n 1 momentissa säädettiin Portugalissa sijaitsevan kiinteistön vastikkeellisen luovutuksen yhteydessä saatujen luovutusvoittojen osalta erilaisista verotussäännöistä sen mukaan, asuivatko tuloverovelvolliset tämän jäsenvaltion alueella vai eivät.

27 Niinpä Portugalissa asuvien henkilöiden Portugalissa sijaitsevan kiinteistön luovutuksesta saaman luovutusvoiton määrästä otetaan CIRS:n 43 §:n 2 momentin mukaan huomioon ainoastaan 50 prosenttia. Sitä vastoin ulkomailla asuvien osalta CIRS:n 72 §:n 1 momentissa säädettiin, että näiden samojen luovutusvoittojen kokonaismäärää verotetaan 28 prosentin erillisellä verokannalla.

28 Tästä seuraa, että tämän tyyppisten luovutusvoittojen veron määräytymisperuste ei näiden säännösten mukaan ole sama Portugalissa asuville ja ulkomailla asuville. Näin ollen, jos ulkomailla asuva myisi saman Portugalissa sijaitsevan kiinteistön kuin Portugalissa asuva ja myynnistä syntyisi luovutusvoittoa, ulkomailla asuvaan kohdistuisi Portugalissa asuvaan sovellettavaa korkeampi verorasitus, ja täten ulkomailla asuvan tilanne olisi epäedullisempi kuin viimeksi mainitun (ks. vastaavasti tuomio 11.10.2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, 37 kohta).

29 Kun nimittäin CIRS:n 72 §:n 1 momentin mukaan ulkomailla asuvaa verotetaan 28 prosentin verokannan mukaan käyttäen veron määräytymisperusteena koko syntynyttä luovutusvoittoa, se, että Portugalissa asuvalle syntyneen luovutusvoiton veron määräytymisperusteesta otetaan huomioon ainoastaan puolet, johtaa siihen, että Portugalissa asuva voi aina tältä osin hyötyä alhaisemmasta verorasituksesta riippumatta siitä, mikä on hänen kokonaistuloonsa sovellettava verokanta, koska Portugalin hallituksen esittämien huomautusten mukaan maassa asuvien tuloihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, jonka korkeimmalla tasolla vero on 48 prosenttia, ja näin on vaikka 2,5 prosentin solidaarisuuslisää voidaan soveltaa verotettaviin tuloihin, jotka ovat 80 000–250 000 euroa, ja näiden tulojen yläpuolella voidaan soveltaa 5 prosentin solidaarisuuslisää.

30 Unionin tuomioistuimella on kuitenkin jo ollut tilaisuus todeta 11.10.2007 antamassaan tuomiossa Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, 40 kohta), että veron määräytymisperusteen vahvistaminen 50 prosentiksi ainoastaan Portugalissa asuvien verovelvollisten eikä ulkomailla asuvien verovelvollisten saamista luovutusvoitoista CIRS:n 43 §:n 2 momentissa on SEUT 63 artiklassa kielletty pääomanliikkeiden rajoitus.

31 Tätä toteamusta ei aseta kyseenalaiseksi 19.11.2015 annetun tuomion Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) 44 kohta, jossa unionin tuomioistuin katsoi, että ulkomailla asuvien ja maassa asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu, joka muodostuu siitä, että ensin mainittujen bruttotuloista pidätetään tulon lähteellä vero lopullisena yhden ainoan verokannan mukaisesti, kun taas jälkimmäisten nettotuloja verotetaan sellaisen progressiivisen asteikon mukaisesti, johon liittyy perusvähennys, on unionin oikeuden mukainen, koska tämän toteamuksen edellytyksenä on, ettei mainittu ainoa verokanta ole korkeampi kuin verokanta, joka muodostuu, kun progressiivista asteikkoa todellisuudessa sovelletaan asianomaisen henkilön tuloihin perusvähennyksen tekemisen jälkeen. Kuten edellä 29 kohdasta ilmenee, nyt kyseessä oleva eriytetty verotusjärjestelmä johtaa kuitenkin siihen, että ulkomailla asuviin kohdistuu järjestelmällisesti suurempi verorasitus kuin maassa asuviin, kun kiinteistöjen myynnistä saadaan luovutusvoittoa.

32 Näin ollen veron määräytymisperusteen vahvistaminen 50 prosentiksi kaikkien Portugalissa asuvien verovelvollisten mutta ei sellaisten ulkomailla asuvien verovelvollisten, jotka ovat valinneet CIRS:n 72 §:n 1 momentissa säädetyin verotusjärjestelmän, osalta on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletty pääomanliikkeiden rajoitus.

33 Näin ollen on tarkasteltava, voidaanko tällaista rajoitusta pitää SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdan kannalta objektiivisesti perusteltuna.

Pääomien vapaan liikkuvuuden oikeuttaminen SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdan kannalta

34 SEUT 65 artiklan 1 kohdasta, luettuna yhdessä kyseisen artiklan 3 kohdan kanssa – seuraa, että jäsenvaltiot voivat kansallisessa lainsäädännössään kohdella kyseisessä maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia eri tavoin sillä edellytyksellä, että tämä ei ole keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

35 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kansallisten verosäännösten, kuten CIRS:n 43 §:n 2 momentin ja 72 §:n 1 momentin, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti tuomio 11.10.2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Esillä olevassa asiassa Portugalin lainsäädännössä säädetty Portugalissa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa. Lisäksi erilainen kohtelu ei ole oikeutettua yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

37 Ensiksi on muistutettava tilanteiden rinnastettavuudesta, että unionin tuomioistuin on jo todennut 11.10.2007 annetun tuomion Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) 50 kohdassa ensinnä, että kiinteän omaisuuden luovutuksesta saatujen luovutusvoittojen verotus kohdistuu CIRS:n 43 §:n 2 momentin ja 72 §:n 1 momentin mukaan vain yhteen verovelvollisten tulojen ryhmään riippumatta siitä, ovatko he Portugalissa asuvia vai ulkomailla asuvia, toisena, että tämä verotus koskee näitä kahta verotettavien ryhmää, ja kolmantena, että jäsenvaltio, jossa verotettavan tulon lähde sijaitsee, on aina Portugalin tasavalta.

38 Edellä esitetystä ja erityisesti edellä 29 kohdasta seuraa, että Portugalissa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaisen verokohtelun heidän välillään CIRS:n 43 §:n 2 momentin ja 72 §:n 1 momentin nojalla, siltä osin kuin on kyse Portugalissa sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saatujen luovutusvoittojen positiivisen tuloksen verottamisesta. Näin ollen MK:n kaltaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanne on rinnastettavissa Portugalissa asuvan verovelvollisen tilanteeseen.

39 CIRS:n 43 §:n 2 momentin, jossa säädetään Portugalissa asuvien saamiin luovutusvoittoihin sovellettavasta 50 prosentin vähennyksestä, tarkoitus eli se, että vähennyksellä pyritään Portugalin hallituksen mukaan välttämään näiden epätavallisiksi ja satunnaisiksi katsottujen tulojen liiallinen verotus, ei kyseenalaista tätä toteamusta, koska ei voida millään perusteella sulkea pois sitä, ettei tämä toteamus voisi koskaan koskea ulkomailla asuvia verovelvollisia.

40 Toiseksi on todettava yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin liittyvistä oikeuttamisperusteista, ettei Portugalin hallitus vetoa tällaisten syiden olemassaoloon. Se väittää kuitenkin, että Portugalissa saatujen kiinteistöjen luovutusvoittojen positiivisen tuloksen verotuksen yhteydessä CIRS:n 43 §:n 2 momentin tarkoituksena on välttää Portugalissa asuvien verovelvollisten tai ulkomailla asuvien verovelvollisten, jotka päättävät tulla verotetuiksi tällaisina CIRS:n 72 §:n 9 ja 10 momentin nojalla, rankaiseminen soveltamalla heihin progressiivista

verokantaa.

41 Kuten 11.10.2007 annetun tuomion Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) 58–60 kohdassa on todettu, maassa asuville myönnettävä veroetu, joka muodostuu veron määräytymisperusteen alentamisesta puoleen saatujen luovutusvoittojen verotuksessa, ylittää joka tapauksessa sen vastineen, joka muodostuu progressiivisen veroasteikon soveltamisesta heidän tuloihinsa. Näin ollen unionin tuomioistuin katsoi mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa, ettei ollut osoitettu, että kyseinen veroetu olisi suorassa yhteydessä tämän edun kompensoimiseen kantamalla tietty vero, ja että kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä johtuvaa rajoitusta ei siis voida oikeuttaa tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus.

Mahdollisuus valita maassa asuviin sovellettavien säännösten mukainen verotus

42 Aluksi on todettava, että unionissa tai ETA:ssa asuvien henkilöiden mahdollisuus valita CIRS:n 72 §:n 9 ja 10 momentin nojalla Portugalissa asuviin sovellettavaa verotusjärjestelmää vastaava järjestelmä ja saada CIRS:n 43 §:n 2 momentissa säädetty 50 prosentin vähennys antaa MK:n kaltaiselle ulkomailla asuvalle verovelvolliselle mahdollisuuden tehdä valinta syrjivän verojärjestelmän eli CIRS:n 72 §:n 1 momentissa säädetyn järjestelmän ja toisen, syrjimättömän järjestelmän välillä.

43 Tältä osin on kuitenkin korostettava, ettei tällaisella valinnalla voida käsiteltävässä asiassa sulkea pois näistä kahdesta verojärjestelmästä ensimmäisen syrjiviä vaikutuksia.

44 Jos nimittäin mainitun valinnan tällainen vaikutus hyväksytään, tällä oikeutettaisiin verojärjestelmä, joka merkitsee sinällään edelleen SEUT 63 artiklan rikkomista sen vuoksi, että se on syrjivä (ks. vastaavasti tuomio 18.3.2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 52 kohta).

45 Kuten unionin tuomioistuin on lisäksi jo täsmentänyt, kansallinen järjestelmä, jolla rajoitetaan EUT-sopimuksessa taattua perusvapautta, esillä olevassa asiassa pääomien vapaata liikkuvuutta, on silti ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vapaavalintaista (ks. vastaavasti tuomio 18.3.2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tästä seuraa, että pääasiassa ulkomailla asuvalle verovelvolliselle annettu mahdollisuus valita, että häntä verotetaan samojen säännösten mukaisesti kuin Portugalissa asuvia verovelvollisia, ei voi tehdä edellä 32 kohdassa todetusta rajoituksesta EUT-sopimuksen mukaista.

47 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen mahdollistamiseksi, ettei toisessa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saamista luovutusvoitoista kanneta suurempaa veroa kuin ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen samantyyppisestä luovutuksesta saamista luovutusvoitoista, edellytyksenä on, että mainittu verovelvollinen valitsee tätä koskevan sovellettavan verojärjestelmän.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 63 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen mahdollistamiseksi, ettei toisessa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen luovutuksesta saamista luovutusvoitoista kanneta suurempaa veroa kuin ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen samantyyppisestä luovutuksesta saamista luovutusvoitoista, edellytyksenä on, että mainittu verovelvollinen valitsee tätä koskevan sovellettavan verojärjestelmän.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.