Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 6 september 2012*

”Fördragsbrott — Artikel 49 FEUF — Skattelagstiftning — Flyttning av det skatterättsliga hemvistet — Flyttning av tillgångar — Omedelbar uttagsbeskattning”

I mål C-38/10,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 22 januari 2010,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal, G. Braga da Cruz och P. Guerra e Andrade, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Fernandes och J. Menezes Leitão, båda i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Konungariket Danmark, företrätt av C. Vang, i egenskap av ombud,

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av C. Blaschke och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

Konungariket Spanien, företrätt av M. Muñoz Pérez och A. Rubio González, båda i egenskap av ombud,

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues och N. Rouam, båda i egenskap av ombud,

Konungariket Nederländerna, företrätt av C. Wissels och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

Republiken Finland, företrädd av J. Heliskoski, i egenskap av ombud,

Konungariket Sverige, företrätt av A. Falk och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,

Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av S. Hathaway och A. Robinson, båda i egenskap av ombud,

Intervenienter,

meddelar

* Rättegångsspråk: portugisiska.

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna K. Schiemann (referent), L. Bay Larsen, C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 april 2012,

och efter att den 28 juni 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF och artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att införa och bibehålla artiklarna 76 A, 76 B och 76 C i den portugisiska lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (nedan kallad CIRC), vilka är tillämpliga i fall där ett portugisiskt bolag flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, eller i det fallet att verksamheten i ett fast driftställe i Portugal upphör eller att driftställets tillgångar flyttas från Portugal till en annan medlemsstat. I nämnda bestämmelser föreskrivs följande:

— Beskattningsunderlaget för det räkenskapsår då den beskattningsgrundande händelsen inträffar omfattar samtliga orealiserade värdeökningar på de aktuella tillgångarna, men inte orealiserade värdeökningar på grund av flyttningar som sker inom landet.

— Bolagsmännen i ett bolag som flyttar ut sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning från Portugal är skattskyldiga för skillnaden mellan nettovärdet på bolagets tillgångar (beräknat vid tidpunkten för utflyttningen, och då till marknadspriset) och anskaffningsutgiften för motsvarande bolagsandelar.

Tillämpliga bestämmelser

2 Genom lagdekret nr 159/2009 (Decreto-Lei nr 159/2009), av den 13 juli 2009 (*Diário da República I*, serie A, nr 133, av den 13 juli 2009) genomfördes bland annat en omnumrering av de artiklar i CIRC som är relevanta i förevarande mål. Enligt domstolens fasta praxis ska förekomsten av ett fördragsbrott bedömas mot bakgrund av den situation som rådde vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet, och domstolen ska inte beakta senare förändringar. Nämnda lagdekret trädde i kraft den 1 januari 2010 medan den av kommissionen fastställda fristen löpte ut den 1 februari 2009. De ändringar som genomfördes i och med ikraftträdandet av lagdekret nr 159/2009 ska alltså inte beaktas i förevarande mål.

3 Artiklarna 76 A, 76 B och 76 C CIRC hade följande lydelse:

”Artikel 76 A

Flyttning av hemvist

1. Vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten för det räkenskapsår då verksamheten upphör i ett subjekt, däribland ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening, vars säte eller verkliga ledning i Portugal flyttas ut från landet, ska skillnaden mellan marknadsvärdet och det bokförda värde som är av betydelse i skattehänseende på dessa tillgångar vid tidpunkten för verksamhetens upphörande, utgöra en vinst eller en förlust.

2. Bestämmelserna i punkt 1 är inte tillämpliga på tillgångar som de facto förblir knutna till ett fast driftställe tillhörande samma subjekt och bidrar till dess beskattningsbara inkomst, när de villkor som föreskrivs i artikel 68.3 i tillämpliga delar är uppfyllda för dessa tillgångar.

3. Bestämmelserna i artikel 68.4 gäller i tillämpliga delar vid fastställandet av det fasta driftställets beskattningsbara inkomst.

4. I det fall som avses i punkt 2 får skattemässiga underskott från tiden före verksamhetens upphörande dras av från den skattepliktiga inkomst som är hänförlig till det fasta driftställe som tillhör enheten utan hemvist i landet, enligt de sätt och på de villkor som föreskrivs i artikel 15.

5. Den särskilda ordning som föreskrivs i punkterna 2, 3 och 4 är inte tillämplig på sådana fall som avses i artikel 67.10 CIRC.

Artikel 76 B

Upphörande av verksamheten i ett fast driftställe

Bestämmelserna i punkt 1 i föregående artikel gäller i tillämpliga delar vid fastställandet av den skattepliktiga inkomst som är hänförlig till ett i Portugal beläget fast driftställe som tillhör ett subjekt utan hemvist i landet:

a) om det upphör med sin verksamhet i Portugal,

b) om tillgångar i det fasta driftstället flyttas ut från Portugal, oavsett de materiella och rättsliga formerna för detta.

Artikel 76 C

Ordning som är tillämplig på bolagsmännen

1. För det räkenskapsår under vilket det stadgeenliga sätet och den verkliga ledningen flyttas ut från Portugal, beaktas vid beskattningen av juridiska personer skillnaden mellan nettovärdet på tillgångarna vid denna tidpunkt och anskaffningsutgiften för motsvarande bolagsandelar, med användning av artikel 75.2 och 75.4 i tillämpliga delar.

2. För tillämpningen av bestämmelserna i föregående punkt, ska värderingen av tillgångarna ske till deras marknadsvärde.

3. Flyttning av sätet för ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening leder inte i sig till någon tillämpning av bestämmelserna i punkt 1.”

4 I artikel 43.1 CIRC föreskrevs att ”vinst eller förlust på anläggningstillgångar vid överlåtelse mot vederlag, oavsett skälet för denna, anses utgöra realiserad vinst eller förlust. Detta gäller även vinst eller förlust till följd av skador eller till följd av att nämnda tillgångar stadigvarande används till andra ändamål än den bedrivna verksamheten.”

5 I artikel 43.2 i denna lag föreskrevs att vinst och förlust utgörs av ”skillnaden mellan det belopp som realisationen inbringar minskat med de kostnader som är hänförliga till vinsten eller förlusten, och anskaffningsutgiften efter avdrag för gjorda återföringar eller avskrivningar.

6 Enligt artikel 43.3 CIRC motsvarade realisationsbeloppet avseende den vederlagsbetingade överlåtelsen av tillgångarna det belopp som utgavs i motprestation, men beträffande tillgångar som stadigvarande användes för andra ändamål än den bedrivna verksamheten motsvarade realisationsbeloppet överlåtelsens marknadsvärde.

Det administrativa förfarandet

7 Kommissionen ansåg mot bakgrund av tillgängliga uppgifter vid den aktuella tidpunkten att Republiken Portugal inte iakttog sina skyldigheter enligt artikel 43 EG, när den med tillämpning av artiklarna 76 A, 76 B och 76 C CIRC beskattade orealiserade värdeökningar direkt, om det stadgeenliga sätet och den verkliga ledningen för ett portugisiskt bolag flyttades till en annan medlemsstat eller om tillgångarna i ett fast driftställe beläget i Portugal flyttades till en annan medlemsstat. Kommissionen skickade därför den 29 februari 2008 en formell underrättelse till Republiken Portugal och anmodade denna att i enlighet med artikel 226 EG yttra sig i ärendet.

8 Republiken Portugal bestred kommissionens ståndpunkt i sitt svar av den 10 juli 2008.

9 Kommissionen avgav den 1 december 2008 ett motiverat yttrande där den bedömde att Republiken Portugal hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 43 EG och artikel 31 i EES-avtalet genom att införa och bibehålla artiklarna 76 A, 76 B och 76 C CIRC, samt uppmanade Republiken Portugal att vidta nödvändiga åtgärder för att uppfylla sina skyldigheter inom två månader från delgivningen av nämnda yttrande.

10 Republiken Portugal vidhöll i sitt svar av den 6 april 2009 att kommissionens ståndpunkt var felaktig, varför kommissionen beslöt att väcka förevarande talan.

Förfarandet vid domstolen

11 Konungariket Danmark, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Spanien, Republiken Frankrike, Konungariket Nederländerna, Republiken Finland, Konungariket Sverige och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland har, genom beslut av domstolens ordförande den 28 juni 2010, tillåtits intervenera till stöd för Republiken Portugals yrkanden.

12 Samtliga intervenienter har till följd av domen av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus (REU 2011, s. I-12273), med tillämpning av artikel 54 i domstolens rättegångsregler beretts tillfälle att yttra sig skriftligen angående frågan vilka konsekvenser nämnda dom får i förevarande mål.

13 Konungariket Danmark och Republiken Portugal inkom med sina svar till domstolens kansli den 21 respektive den 27 mars 2012. Konungariket Nederländerna, Förbundsrepubliken Tyskland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland inkom med sina svar till domstolens kansli den 29 mars 2012. Konungarikena Spanien och Sverige, Republiken Frankrike och kommissionen inkom för sin del med svar till domstolens kansli den 30 mars 2012.

Upptagande till sakprövning

14 Trots att den portugisiska regeringen i sina inlagor inte har framställt någon invändning om rättegångshinder, kan domstolen, i enlighet med vad generaladvokaten påpekat i punkterna 11–13 i sitt förslag till avgörande, ex officio pröva huruvida de villkor som anges i artikel 256 FEUF för att väcka talan om fördragsbrott är uppfyllda.

15 Det ska i detta hänseende bland annat erinras om att föremålet för talan avgränsas av kommissionens formella underrättelse till den berörda medlemsstaten och dess efterföljande motiverade yttrande. Föremålet får därefter inte utvidgas. Det motiverade yttrandet och kommissionens talan ska följaktligen vila på samma grunder som anförs till stöd för den formella underrättelse som inleder det administrativa förfarandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2009 i mål C-457/07, kommissionen mot Portugal, REG 2009, s. I-8091, punkt 55, och av den 14 oktober 2010 i mål C-535/07, kommissionen mot Österrike, REU 2010, s. I-9483, punkt 41).

16 Om så inte är fallet kan denna brist inte anses avhjälpt med att den svarande medlemsstaten har inkommit med synpunkter på det motiverade yttrandet (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Österrike, punkt 41 och där angiven rättspraxis). Ett korrekt genomförande av det administrativa förfarandet utgör nämligen enligt fast rättspraxis inte enbart en grundläggande garanti för skyddet av den berörda medlemsstatens rättigheter, utan också för att det säkerställs att tvisteföremålet vid ett eventuellt domstolsförfarande blir klart avgränsat (se, bland annat, dom av den 9 november 1999 i mål C-365/97, kommissionen mot Italien, REG 1999, s. I-7773, punkt 35, och av den 10 april 2003 i mål C-392/99, kommissionen mot Portugal, REG 2003, s. I-3373, punkt 133).

17 I förevarande fall framgår det, vilket kommissionen medgav vid förhandlingen, att den formella underrättelse som skickades till Republiken Portugal den 29 februari 2008 inte innehöll några påståenden om att artikel 31 i EES-avtalet hade åsidosatts.

18 Talan ska följaktligen avvisas i den del den avser att denna bestämmelse har åsidosatts.

19 Kommissionen har för övrigt inte med tillräcklig tydlighet förklarat varför artikel 76 C CIRC, i vilken det föreskrivs att bolag ska beskattas omedelbart för orealiserade värdeökningar på andelar i bolag när de flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, kan utgöra ett hinder för nämnda bolags etableringsfrihet.

20 Talan ska därför avvisas i den del den avser kommissionens andra anmärkning.

Talan

21 Domstolen konstaterar inledningsvis att kommissionen inte invänt mot medlemsstaternas rätt att beskatta värdeökningar som uppkommit inom deras respektive territorier.

22 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Portugal, i samband med den skatterättsliga behandling av orealiserade värdeökningar som införts genom de omtvistade bestämmelserna, på ett fördragsstridigt sätt gör skillnad mellan, å ena sidan, en flyttning av ett bolags verksamhet till en annan medlemsstat och, å andra sidan, liknande flyttningar inom Portugal. När ett bolag utövar sin rätt till fri etablering och flyttar sin verksamhet från Portugal till en annan medlemsstat, får detta inte leda till att beskattningen tidigareläggs eller blir högre än den skulle ha blivit för ett bolag som flyttar verksamheten men som stannar i Portugal. De omtvistade bestämmelserna kan följaktligen medföra hinder för etableringsfriheten och innebära att artikel 49 FEUF åsidosätts.

23 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 26 och 49–54 i sitt förslag till avgörande, gäller i detta hänseende, bland annat mot bakgrund av domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, att etableringsfriheten är tillämplig på flyttning av verksamhet i ett bolag i Portugal till en annan medlemsstat, och detta oberoende av frågan huruvida det ifrågavarande bolaget flyttar ut sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning från Portugal till en annan medlemsstat, eller om det flyttar sina tillgångar i ett fast driftställe beläget i Portugal till en annan medlemsstat.

24 Enligt artikel 49 FEUF ska inskränkningar för etableringsfriheten förbjudas. Denna frihet innefattar en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 28, och av den 25 februari 2010 i mål C-337/08, X Holding, REU 2010, s. I-1215, punkt 17).

25 Även om syftet med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

26 Dessutom gäller enligt fast rättspraxis att varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses som sådana inskränkningar (domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

27 Som kommissionen gjort gällande inom ramen för sin första anmärkning gäller således att artiklarna 76 A och 76 B CIRC medför ett hinder för etableringsfriheten, eftersom en flyttning av ett portugisiskt bolags stadgeenliga säte och dess verkliga ledning till en annan medlemsstat, liksom en partiell eller total flyttning till en annan medlemsstat av tillgångarna i ett i Portugal beläget fast driftställe tillhörande ett bolag som saknar hemvist i Portugal, förfördelar nämnda bolag i ekonomiskt hänseende i förhållande till ett motsvarande bolag som behåller sin verksamhet i Portugal.

28 Enligt nämnda bestämmelser beskattas nämligen ett portugisiskt bolag som flyttar ut sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning från Portugal för orealiserade värdeökningar. Så är däremot inte fallet när detta bolag behåller sitt säte i Portugal, eftersom det då inte beskattas för sina orealiserade värdeökningar. I nämnda bestämmelser föreskrivs även att orealiserade värdeökningar ska beskattas vid partiell eller total flyttning till en annan medlemsstat av tillgångarna i ett i Portugal beläget fast driftställe tillhörande ett bolag som saknar hemvist i Portugal, medan en flyttning av tillgångarna inom Portugal inte föranleder någon sådan beskattning. Denna skillnad i behandling kan avhålla ett bolag från att flytta sina tillgångar från Portugal till en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012 i mål C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., punkt 36).

29 Den sålunda konstaterade skillnaden i behandling förklaras inte av någon objektiv skillnad mellan situationerna. Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 55, 94–99 och 111 i sitt förslag till avgörande beträffande en lagstiftning i en medlemsstat som syftar till att värdeökningar som genererats i den staten ska beskattas, finns det motsvarigheter mellan situationen för ett bolag som flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, samt situationen för ett bolag som flyttar delar av eller samtliga tillgångar i ett portugisiskt fast driftställe till en annan medlemsstat, när det gäller beskattningen av värdeökningar som genererats i den förstnämnda medlemsstaten före nämnda transaktioner, och situationen för ett bolag som genomför dessa transaktioner enbart inom landet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., punkt 37).

30 I den mån det i artikel 76 B a CIRC föreskrivs att beskattning ska ske när överlåtelsen av verksamheten inom Portugal inte är en följd av en flyttning av hela verksamheten i ett portugisiskt fast driftställe till en annan medlemsstat, utan av att det skattskyldiga bolaget upphör med den aktuella ekonomiska verksamheten, ska det med hänsyn till artikel 43 CIRC konstateras att det inte existerar någon skillnad i behandling mellan en situation som omfattas av artikel 49 FEUF och en rent inhemsk situation. Som Republiken Portugal har påpekat föreskrivs i nämnda artikel 43 CIRC att ett portugisiskt bolag ska beskattas för orealiserade värdeökningar på de tillgångar som är hänförliga till nämnda bolags ekonomiska verksamhet. Någon inskränkning av etableringsfriheten föreligger därmed inte.

31 När det gäller frågan huruvida den fastställda inskränkningen av etableringsfriheten eventuellt kan motiveras och huruvida den är proportionerlig, erinrar domstolen om att den, i punkt 86 i domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, slog fast att artikel 49 FEUF utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat ska ske vid själva tidpunkten för flyttningen.

32 I likhet med vad som framgår av punkt 73 i domen i det ovannämnda målet National Grid Indus utgör för övrigt en nationell lagstiftning med möjlighet för det bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten och, å andra sidan, en uppskjuten betalning av nämnda skatt eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning, en åtgärd som utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än de åtgärder som var i fråga i det nationella mål som låg till grund för nämnda dom.

33 Domstolen konstaterar i detta hänseende att Republiken Portugal i sitt skriftliga svar på den i punkt 12 i förevarande dom angivna frågan från domstolen har medgett att den, för det fall domstolen skulle finna att landets lagstiftning verkligen inskränker utövandet av etableringsfriheten, skulle vara skyldig att i sin nationella lagstiftning införa en möjlighet för de bolag som önskar flytta sitt säte till en annan medlemsstat att inte omedelbart behöva betala hela skatten på de orealiserade värdeökningar som genererats i Portugal.

34 Det ska tilläggas att i motsats till vad Republiken Portugal har gjort gällande vid förhandlingen, gör sig samma slutsats som i punkt 31 i förevarande dom gällande beträffande beskattningen av orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett i Portugal beläget fast driftställe som flyttas till en annan medlemsstat. Påpekandet i punkt 57 i domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, enligt vilket ”[t]illgångarna i ett bolag är … direkt knutna till ekonomisk verksamhet som drivs i syfte att generera intäkter”, och på vilket Republiken Portugal grundat sin talan, gjordes inte inom ramen för en bedömning av huruvida den relevanta nationella lagstiftningen i det aktuella målet var inskränkande, utan inom ramen för bedömningen av huruvida den var proportionerlig, då den innebar att värdeminskningar som realiserats efter det att ett bolags verkliga ledning flyttats till en annan medlemsstat inte fick beaktas. Som generaladvokaten påpekat i punkt 102 i sitt förslag till avgörande går det alltså inte att av domstolens övervägande dra den slutsatsen att jämförbarhet råder mellan den situationen då ett fast driftställes tillgångar upphör att användas i varje form av ekonomisk verksamhet i en medlemsstat, och den situationen där sådana tillgångar flyttas till en annan medlemsstat vid upphörandet av verksamheten i nämnda fasta driftställe i förstnämnda medlemsstat.

35 Domstolen konstaterar mot bakgrund av samtliga dessa överväganden att kommissionens första anmärkning är välgrundad i den mån den baseras på ett åsidosättande av artikel 49 FEUF och avser att ett portugisiskt bolag flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat eller att ett bolag utan hemvist i Portugal flyttar delar av eller samtliga tillgångar i ett i Portugal beläget fast driftställe till en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

36 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom Republiken Portugal har tappat målet, ska kommissionens yrkande att medlemsstaten ska ersätta rättegångskostnaderna bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF genom att införa och bibehålla artiklarna 76 A och 76 B i den portugisiska lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), vilka är tillämpliga i fall där ett portugisiskt bolag flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, eller i det fallet att ett bolag utan hemvist i Portugal flyttar samtliga eller delar av de tillgångar som är knutna till ett portugisiskt fast driftställe från Portugal till en annan medlemsstat, i vilka det föreskrivs en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar på de berörda tillgångarna, men inte av de orealiserade värdeökningar som följer av rent inhemska transaktioner.

2) Talan ska ogillas i övrigt.

3) Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter