Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. december 2016*

»Traktatbrud — artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF — artikel 28 og 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde — fri bevægelighed for personer — arbejdskraftens frie bevægelighed — etableringsfrihed — beskatning af fysiske personer af kapitalgevinster stammende fra en aktieombytning — beskatning af fysiske personer af kapitalgevinster stammende fra overførsel af den samlede formue, der er henført til udøvelsen af en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed — fraflytningsbeskatning af private — øjeblikkelig opkrævning af skatten — forskelsbehandling mellem fysiske personer, der ombytter aktier og opretholder deres bopæl på nationalt område, og fysiske personer, der foretager en sådan ombytning og flytter til et område i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde — forskelsbehandling mellem fysiske personer, der overdrager den samlede formue, der er henført til en personligt drevet virksomhed til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, og fysiske personer, der foretager en sådan overdragelse til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på et område i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde — proportionalitet«

I sag C-503/14,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 11. november 2014,

Europa-Kommissionen ved G. Braga da Cruz og W. Roels, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, M. Rebelo og J. Martins da Silva, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtiget,

intervenient,

har

* * Processprog: portugisisk.

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Levits, C. Vajda (refererende dommer), K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. marts 2016,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. maj 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF samt artikel 28 og 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den har vedtaget og opretholdt artikel 10 og 38 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lov om beskatning af fysiske personers indkomst, herefter »CIRS«), hvorefter en skatteyder, der ombytter aktier og flytter sin bopæl til en anden stat end Den Portugisiske Republik, eller som overdrager aktiver og passiver vedrørende en personligt drevet virksomhed mod at få aktier i en ikke-hjemmehørende virksomhed, i førstnævnte tilfælde i forbindelse med de pågældende transaktioner skal medregne enhver indkomst, som ikke er medregnet i skattegrundlaget for det sidste skatteår, hvor den skattepligtige person stadig blev betragtet som hjemmehørende skatteyder, mens skatteyderen i sidstnævnte tilfælde ikke kan drage fordel af nogen skatteudsættelse som følge af de omhandlede transaktioner.

I – Retsforskrifter

A – *EØS-aftalen*

2 EØS-aftalens artikel 28 bestemmer:

»1. Arbejdskraftens frie bevægelighed skal sikres mellem EF-medlemsstaterne og EFTA-staterne.

2. Den forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af EF-medlemsstaternes og EFTA-staternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

3. Med forbehold af de begrænsninger, der retfærdiggøres af hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed, indebærer den retten til:

a) at søge faktisk tilbudte stillinger

b) frit at bevæge sig inden for EF-medlemsstaternes og EFTA-staternes område i dette øjemed

c) at tage ophold på en EF-medlemsstats eller en EFTA-stats område for dér at have beskæftigelse i henhold til de love eller administrative bestemmelser, der gælder for indenlandske arbejdstageres beskæftigelse

d) at blive boende på en EF-medlemsstats eller en EFTA-stats område efter at have haft ansættelse dér.

4. Bestemmelserne i denne artikel gælder ikke for ansættelser i den offentlige administration.

5. Bilag V indeholder særlige bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed.«

3 EØS-aftalens artikel 31 har følgende ordlyd:

»1. Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser skal statsborgere i en EF-medlemsstat og en EFTA-stat frit kunne etablere sig på en hvilken som helst anden af disse staters områder. Dette gælder også for oprettelse af agenturer, filialer og datterselskaber, som foretages af statsborgere i en EF-medlemsstat eller en EFTA-stat, der er etableret på en af disse staters område.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitel 4 indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 34, stk. 2, anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.

2. Bilag VIII-XI indeholder særlige bestemmelser om etableringsretten.«

B – *Portugisisk ret*

4 Følgende fremgår af CIRS' artikel 10 med overskriften »Kapitalgevinster«:

»1. Ved kapitalgevinster forstås avancer, der – for så vidt som de ikke anses for at være erhvervs- eller virksomhedsindkomst eller indtægter af kapital eller fast ejendom – opnås ved:

a) overdragelse mod vederlag af tingslige rettigheder over fast ejendom og anvendelse af alle former for private formuegoder i forbindelse med selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, der udføres af ejeren selv

b) overdragelse mod vederlag af aktier, herunder indløsning og amortisation af dem, med kapitalnedsættelse, og af andre værdipapirer, og den værdi, der tilskrives aktionærerne efter delingen, der betragtes som en kapitalgevinst i henhold til artikel 81 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (lov om selskabsbeskatning)

[…]

3. Avancen anses for at være opnået på det tidspunkt, hvor de i stk. 1 nævnte handlinger foretages […]

[…]

4. Den avance, hvoraf fysiske personer skal betale indkomstskat, udgøres af:

a) differencen mellem afståelses- og anskaffelsesværdien i givet fald efter fradrag af den del, der kan henføres under kapitalindkomsten, i de tilfælde, der er angivet i stk. 1, litra a), b) og c)

[…]

8. I tilfælde af ombytning af aktier på de vilkår, der er omhandlet i artikel 73, stk. 5, og artikel 77, stk. 2, i lov om selskabsbeskatning, giver tildelingen af aktier, der repræsenterer selskabets selskabskapital, til selskabsdeltagerne i det erhvervede selskab ikke anledning til beskatning af disse,

hvis de i skattemæssig henseende fortsat tillægger de nye aktier den samme værdi som de gamle. Værdien fastsættes i henhold til denne lovs bestemmelser, uden at dette i øvrigt berører beskatningen af pengebeløb, de eventuelt får udbetalt.

9. I de i det foregående stykke omhandlede tilfælde skal det endvidere bemærkes, at:

a) Når en aktionær ophører med at være hjemmehørende på portugisisk område, skal kapitalgevinsterne med henblik på beskatning i det år, hvor den pågældende ophører med at være hjemmehørende, omfatte det beløb, der i henhold til stk. 8 ikke er blevet beskattet i forbindelse med aktieombytningen, og som svarer til forskellen mellem den reelle værdi af de erhvervede aktier og anskaffelsesværdien for de gamle aktier, fastsat i henhold til bestemmelserne i denne lov.

b) Bestemmelserne i artikel 73, stk. 10, i lov om selskabsbeskatning finder tilsvarende anvendelse.

10. Bestemmelserne i stk. 8 og 9 finder ligeledes tilsvarende anvendelse for så vidt angår tildeling af andele eller aktier i tilfælde af en fusion eller en opsplitning, som artikel 74 i lov om selskabsbeskatning finder anvendelse på.

[…]«

5 CIRS' artikel 38 med overskriften »Tilførsel af formuegoder med henblik på en realisation af selskabskapitalen« fastsætter:

»1. Det er ikke nødvendigt at fastsætte et skattemæssigt overskud i tilknytning til en realisation af selskabskapitalen, der stammer fra overførslen af den samlede formue, der er henført til en fysisk persons udøvelse af en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, når følgende betingelser er opfyldt:

a) Den enhed, hvortil formuen overføres, er et selskab og har sit vedtægtsmæssige hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område.

b) Den fysiske person, der foretager overførslen, ejer mindst 50% af selskabskapitalen, og den virksomhed, som selskabet udfører, er i det væsentlige identisk med den, som blev udført af enkeltmandsfirmaet.

c) De aktiver og passiver, der er blevet overført, tages i betragtning i forbindelse med denne overførsel til de bogførte værdier i den fysiske persons regnskab eller posteringer, dvs. de værdier, der følger af anvendelsen af denne lovs bestemmelser, eller de opskrivninger, der foretages i henhold til skattebestemmelserne.

d) De aktier, der modtages som modydelse for overførslen, vurderes med henblik på beskatning af overskud eller tab i forbindelse med den senere overførsel på grundlag af de overførte aktiver og passivers nettoværdi, der ansættes i overensstemmelse med ovenstående stykke.

e) Det i litra a) omhandlede selskab forpligter sig i en erklæring til at overholde bestemmelserne i artikel 77 i lov om selskabsbeskatning. Denne erklæring skal vedlægges den fysiske persons selvangivelse for det regnskabsår, hvor overførslen har fundet sted.

2. Bestemmelserne i ovenstående stykke finder ikke anvendelse, hvis goder, for hvilke beskatningen af avancer er blevet udsat, i henhold til artikel 10, stk. 3, litra b), udgør en del af den overførte formue.

3. Avancer, der stammer fra en hvilken som helst overdragelse mod vederlag af aktier modtaget som modydelse for den i stk. 1 omhandlede overførsel, betegnes i fem år efter datoen for overførslen som virksomhedsindkomst og erhvervsmæssige indtægter og betragtes som B-indkomst. I denne periode

kan de aktier, der er omfattet af neutralitetsordningerne, ikke være omfattet af nogen form for transaktioner, da avancerne ellers vil blive anset for at være blevet realiseret på tidspunktet for gennemførelse af disse transaktioner og derfor vil blive forhøjet med 15% for hvert år eller hvert påbegyndt år, der er gået, siden indskuddet af formuegoder med henblik på realisering af selskabskapitalen blev konstateret, og de tilføres indtægterne i det år, hvor disse transaktioner er blevet konstateret.«

6 Artikel 77, stk. 1, i lov om selskabsbeskatning er affattet således:

»Når den ordning, der er indført i CIRS' artikel 38, stk. 1, finder anvendelse, skal de goder, der udgør aktiver og passiver, der er blevet overført, opføres i regnskabet for det selskab, hvortil de er overført, til de værdier, der er nævnt i stk. 1, litra c), og bestemmelsen af dette selskabs skattemæssige overskud skal foretages således:

a) Resultaterne i forbindelse med de goder, der udgør den overførte formue, beregnes, som om denne overførsel ikke havde fundet sted.

b) Medregningerne af og afskrivningerne på de genstande, der hører til anlægsaktiverne, foretages i henhold til den ordning, der blev anvendt i forbindelse med bestemmelsen af den fysiske persons skattemæssige overskud.

c) De hensættelser, der er blevet overført, er skattemæssigt omfattet af den ordning, som fandt anvendelse på dem med henblik på bestemmelsen af den fysiske persons skattemæssige overskud.«

II – Den administrative procedure

7 Kommissionen sendte den 17. oktober 2008 Den Portugisiske Republik en åbningsskrivelse, hvori den anførte, at denne medlemsstat havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF, nu henholdsvis artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF, samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, idet den beskatter latente kapitalgevinster i tilfælde af aktieombytning, hvis en fysisk person flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, eller i tilfælde af overførsel af aktiver og passiver i tilknytning til en fysisk persons udøvelse af en økonomisk eller erhvervsmæssig virksomhed til et selskab, hvis det selskab, hvortil aktiverne og passiverne overføres, har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse i en anden stat.

8 Den Portugisiske Republik besvarede åbningsskrivelsen med skrivelse af 15. maj 2009, hvori den anfægtede Kommissionens holdning.

9 Dette svar var ikke overbevisende for Kommissionen, som den 3. november 2009 sendte en begrundet udtalelse, hvori den fandt, at Den Portugisiske Republik havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 10 og 38, hvorefter en skatteyder, som flytter sin bopæl til en anden stat, eller som overdrager aktiver og passiver vedrørende en personligt drevet virksomhed mod at få aktier i en virksomhed, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse på en anden stats område, skal medregne enhver indkomst, som endnu ikke er medregnet, i skattegrundlagt for det sidste skatteår, hvor den skattepligtige person stadig blev betragtet som hjemmehørende skatteyder. Kommissionen anmodede desuden nævnte medlemsstat om at træffe de foranstaltninger, som var nødvendige for at efterkomme den begrundede udtalelse, senest to måneder fra modtagelsen af denne.

10 Den Portugisiske Republik besvarede den begrundede udtalelse med, at Kommissionens klagepunkter var ubegrundede.

11 Den 28. oktober 2011 tilsendte Kommissionen sidstnævnte en supplerende åbningsskrivelse, hvori denne institution henviste til den ajourførte udgave af CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), og anførte, at det standpunkt, den havde givet udtryk for i åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse, forblev uændret. Kommissionen opretholdt desuden sit standpunkt vedrørende CIRS' artikel 38, således som det fremgik af åbningsskrivelsen og den begrundede udtalelse.

12 I forlængelse af Den Portugisiske Republiks svar på nævnte supplerende åbningsskrivelse, hvori denne medlemsstat fortsat var af den opfattelse, at Kommissionens klagepunkter var ubegrundede, sendte Kommissionen den 22. november 2012 nævnte medlemsstat en supplerende begrundet udtalelse, hvori den dels gentog sit klagepunkt om, at CIRS' artikel 10 og artikel 38 tilsidesatte artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, dels opfordrede medlemsstaten til at efterkomme denne supplerende begrundede udtalelse inden for en frist på to måneder.

13 Da Den Portugisiske Republik i sit svar af 28. januar 2013 gentog, at Kommissionens standpunkt var fejlbehæftet, besluttede sidstnævnte at anlægge det foreliggende søgsmål.

III – Om søgsmålet

A – *Om den angivelige manglende præcision og fokus i afgrænsningen af tvistens genstand*

1. Parternes argumenter

14 Uden formelt at gøre en formalitetsindsigelse gældende mod søgsmålet har Den Portugisiske Republik anført, at de ændringer, som Kommissionen har foretaget af de konklusioner, der findes i stævningen, i forhold til dem, der findes i den begrundede udtalelse og i den supplerende begrundede udtalelse, går videre end simple præciseringer og er væsentlige ændringer af tvistens oprindelige genstand, således som den fremgår af disse begrundede udtalelser. Ifølge denne medlemsstat svarer de klagepunkter, der findes i de nævnte begrundede udtalelser, således ikke til ordlyden af CIRS' artikel 10 og 38, hvilke bestemmelser Kommissionen støttede sig på, hvorfor der ikke forelå en traktatbrudssituation.

15 Kommissionen har anført, at den foretog mindre ændringer til påstandene i dens stævning i forhold til dem, der findes i dens supplerende begrundede udtalelse, for at fremhæve de præciseringer, som Den Portugisiske Republik havde fremsendt under den administrative procedure, herunder navnlig i dens besvarelse af den supplerende begrundede udtalelse. Kommissionen er af den opfattelse, at disse ændringer på ingen måde ændrer betydningen og rækkevidden af de klagepunkter, der er rejst over for denne medlemsstat, og at nævnte medlemsstats ret til forsvar er blevet overholdt fuldt ud.

2. Domstolens bemærkninger

16 Det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om det ganske vist er rigtigt, at genstanden for en sag anlagt i henhold til artikel 258 TEUF afgrænses af den administrative procedure, der er foreskrevet i denne bestemmelse, og at de klagepunkter, der fremføres til støtte for Kommissionens begrundede udtalelse og sagsanlægget, følgelig skal være de samme, kan dette krav imidlertid ikke indebære, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald i deres formulering, når sagsgenstanden ikke er blevet udvidet eller ændret. Kommissionen kan således præcisere sine oprindelige klagepunkter i stævningen, forudsat at den ikke ændrer tvistens genstand (jf. dom af 21.1.2016, Kommissionen mod Cypern, C-515/14, EU:C:2016:30, præmis 12 og 13 samt den deri nævnte retspraksis).

17 I den foreliggende sag har Kommissionen såvel i forbindelse med den administrative procedure som for Domstolen klart anført, at den foreholdt Den Portugisiske Republik at have tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 28 og 31, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 10 og 38.

18 Desuden gav konklusionen i den begrundede udtalelse og i den supplerende begrundede udtalelse, sammenholdt med CIRS' artikel 10 og 38, Den Portugisiske Republik grundlag for at forstå, for det første hvilke situationer der er fastsat i de omhandlede bestemmelser, som Kommissionen tog sigte på i disse begrundede udtalelser, og for det andet de retsvirkninger af de nævnte bestemmelser for disse situationer, som denne institution mente var i strid med EU-retten.

19 Det følger heraf, at Kommissionen hverken har udvidet eller ændret sagens genstand i forhold til dennes afgrænsning under den administrative procedure.

20 På denne baggrund kan Den Portugisiske Republiks argument om den angivelige manglende præcision og fokus i afgrænsningen af tvistens genstand ikke betyde, at sagen ikke kan antages til realitetsbehandling, og det skal derfor forkastes.

B – *Realiteten*

21 For det første har Kommissionen gjort gældende, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 28 og 31, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 10, hvorefter en skatteyder, der ombytter aktier og flytter sin bopæl til en anden medlemsstat eller til en anden stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), for de omhandlede transaktioner skal medregne enhver indkomst, som ikke allerede er medregnet, i skattegrundlagt for det sidste skatteår, hvor den skattepligtige person stadig blev betragtet som hjemmehørende skatteyder.

22 For det andet har Kommissionen gjort gældende, at denne medlemsstat har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 38, hvorefter en skatteyder, som overdrager aktiver og passiver vedrørende en personligt drevet virksomhed mod at få aktier i en virksomhed, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse på en anden stats område, ikke kan drage fordel af en skatteudsættelse som følge af de omhandlede transaktioner.

23 Disse klagepunkter skal behandles særskilt.

1. Spørgsmålet om kapitalgevinster ved ombytning af aktier

a) Parternes argumenter

24 Kommissionen har gjort gældende, at CIRS' artikel 10 på området for beskatning af kapitalgevinster ved ombytning af aktier medfører, at skatteydere, som forlader portugisisk område, stilles ringere end dem, der opretholder deres bopæl i Portugal. En aktionær eller en selskabsdeltager bliver således, alene fordi han flytter sin bopæl uden for Portugal, beskattet af de kapitelgevinster, der svarer til forskellen mellem den reelle værdi af de erhvervede aktier og anskaffelsesværdien for de gamle aktier. Såfremt denne aktionær eller selskabsdeltager bliver boende i Portugal, svarer værdien af de erhvervede aktier til værdien af de overdragede aktier. Hvis aktionæren eller selskabsdeltageren opretholder sin bopæl i Portugal, bliver han således kun beskattet på tidspunktet for den endelige overdragelse af de erhvervede aktier, bortset fra hvis en yderligere betaling af et pengebeløb finder sted.

25 Kommissionen er af den opfattelse, at fordelen med skatteudsættelse for de kapitalgevinster ved ombytning af aktier, som gælder for skatteydere med bopæl på portugisisk område, medfører en forskelsbehandling mellem disse og de skatteydere, som vælger at flytte deres bopæl til en anden medlemsstat eller en anden EØS-stat, hvilket hverken er foreneligt med artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF eller med EØS-aftalens artikel 28 og 31.

26 I denne henseende har Kommissionen baseret sig på dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), og af 7. september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), der vedrører fraflytningsbeskatning af fysiske personer, som ifølge Kommissionen finder anvendelse på den foreliggende sag. Til gengæld finder dom af 29. november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), i hvilken Domstolen for første gang anerkendte, at en national lovgivning på området for fraflytningsbeskatning kan være begrundet i formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, ifølge Kommissionen ikke anvendelse, eftersom den kun vedrørte beskatning af juridiske personer.

27 Selv om Kommissionen har anerkendt det lovlige formål, som den portugisiske lovgiver forfølger, om at sikre skatteordningens effektivitet, er den af den opfattelse, at den omhandlede nationale bestemmelse er uforholdsmæssig, eftersom EU-retten, nærmere bestemt Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1) og Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT 2010, L 84, s. 1), allerede fastsætter informationsmekanismer mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder og mekanismer til gensidig bistand ved skatteinddrivelse, der gør det muligt at nå dette mål uden at begrænse de grundlæggende rettigheder til fri bevægelighed.

28 Desuden kunne Den Portugisiske Republik f.eks. anmode den skatteyder, der fraflytter portugisisk område, om regelmæssigt at fremsende oplysninger om de erhvervede aktier for at klarlægge, om den pågældende fortsat er i besiddelse af disse. Beskatningen kunne således først ramme kapitalgevinsterne på det tidspunkt, hvor den skatteyder, der er fraflyttet portugisisk område, har overdraget de erhvervede aktier.

29 Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at CIRS' artikel 10 hverken er i strid med artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF eller EØS-aftalens artikel 28 og 31. Den meget afgrænsede situation, som den omhandlede bestemmelse i CIRS vedrører, ville således omfatte afslutningen af skatteudsættelsen for de kapitalgevinster, der faktisk var blevet realiseret i forbindelse med en tidligere ombytning af aktier, som følge af, at skatteyderen flyttede sin bopæl uden for portugisisk område. Dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), som vedrører beskatning af ikke-realiserede avancer i tilfælde af, at en skatteyders skattemæssige hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, finder ikke anvendelse på den foreliggende sag.

30 Ifølge Den Portugisiske Republik er en eventuel begrænsning af den frie bevægelighed som følge af CIRS' artikel 10 først og fremmest begrundet i formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i henhold til det skattemæssige territorialprincip, et formål, som Domstolen anerkendte i den sag, der gav anledning til dom af 29. november 2011 National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45). Den Portugisiske Republik har anført, at kompetencen til at beskatte kapitalgevinster ved ombytning af aktier i medfør af en kombineret anvendelse af den nationale lovgivning og de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Den Portugisiske Republik har indgået med samtlige medlemsstater, i princippet udelukkende tilkommer den medlemsstat, hvor den skatteyder, der overdrager aktierne, har bopæl, dvs. Den Portugisiske Republik i den foreliggende sag. Den Portugisiske Republik er derfor af den opfattelse, at det, hvis den i tilfælde af, at en skatteyder flytter sin bopæl til en anden stat, har pligt til at undlade at beskatte sådanne kapitalgevinster, vil bevirke, at den endeligt mister sin ret til at beskatte disse, hvilket således

vil underminere dens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 42, og af 8.11.2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 58).

31 Den Portugisiske Republik har desuden påberåbt sig grunde, der er forbundet med sammenhængen i skattesystemet. Ifølge denne medlemsstat foreligger der en direkte sammenhæng mellem en skattefordel og udligningen af en sådan fordel ved en bestemt skatteopkrævning, eftersom formålet med den omhandlede bestemmelse er at forhindre, at den skattefordel, som skatteyderen er blevet indrømmet, i form af en skatteudsættelse for de realiserede kapitalgevinster, faktisk senere umuliggør beskatningen af disse samme kapitalgevinster på portugisisk område. Det er meget vigtigt for, at ordningen med skatteudsættelse for visse aktiver fungerer godt, at tildelingen af skattefordelen på et givet tidspunkt modsvares af en faktisk beskatning af disse aktiver på et senere tidspunkt.

32 Den Portugisiske Republik har endelig påberåbt sig den begrundelse, der er baseret på behovet for at sikre skattekontrollens effektivitet og bekæmpe skattesvig og -unddragelse.

33 Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at den eventuelle begrænsning af den frie bevægelighed som følge af CIRS' artikel 10 er begrundet, eftersom denne artikel vedrører beskatning af overskud skabt på portugisisk område, inden Den Portugisiske Republik mister sin beskatningskompetence. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland finder de principper, som Domstolen opstillede i dom af 29. november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45), anvendelse, uanset om der er tale om en fraflytningsbeskatning, der pålægges fysiske eller juridiske personer.

b) Domstolens bemærkninger

34 Den skatteordning, der er fastsat i CIRS' artikel 10, skal undersøges i forhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF, før den skal undersøges i forhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31.

i) Klagepunkterne vedrørende en tilsidesættelse af artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF

35 Ifølge Domstolens faste praksis har artikel 21 TEUF, hvori det generelle princip om, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, fundet særligt udtryk i artikel 45 TEUF for så vidt angår etableringsfriheden og artikel 49 TEUF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

36 Den omhandlede skatteordning skal derfor undersøges i forhold til artikel 45 TEUF og 49 TEUF, før den undersøges med hensyn til artikel 21 TEUF for så vidt angår personer, der flytter fra en medlemsstat til en anden med det formål at tage bopæl dér af grunde, som ikke er forbundet med udøvelsen af en økonomisk virksomhed.

– Om tilstedeværelsen af restriktioner for artikel 45 TEUF og 49 TEUF

37 Alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for EU-borgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Unionens område, og disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

38 Selv om disse bestemmelser ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, skal det fastslås, at medlemsstaternes statsborgere i denne sammenhæng navnlig har en ret, som de afleder direkte af traktaten, til at forlade deres oprindelsesland og indrejse i og tage ophold i en anden medlemsstat med henblik på dér at udøve en erhvervsaktivitet (dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

39 Bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sin oprindelsesstat med henblik på at udøve enten sin ret til fri bevægelighed eller sin ret til etableringsfrihed, eller som får ham til at afholde sig fra dette forehavende, udgør derfor hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende statsborgers nationalitet (jf. i denne retning dom af 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, præmis 16, og af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie bevægelighed for personer og etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for nævnte frihed (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

41 I den foreliggende sag fastsætter CIRS' artikel 10, stk. 8, at tildelingen af aktier, der repræsenterer et selskabs selskabskapital, til selskabsdeltagerne i det erhvervede selskab, i tilfælde af aktieombytning ikke giver anledning til beskatning af disse, hvis de i skattemæssig henseende fortsat tillægger de nye aktier den samme værdi som de gamle, uden at dette i øvrigt berører beskatningen af pengebeløb, de eventuelt får udbetalt. Som Den Portugisiske Republik bekræftede i retsmødet, opkræves skatten af de kapitalgevinster ved en sådan ombytning kun fra skatteyderen, hvis og når de aktier, der blev erhvervet i forbindelse med denne ombytning, endeligt overdrages.

42 Som en undtagelse fra denne regel kræver CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), at skatteydere, der flytter deres bopæl til en anden medlemsstat end Den Portugisiske Republik, medtager det beløb, som i medfør af CIRS' artikel 10, stk. 8, ikke blev beskattet i forbindelse med aktieombytningen, i den skattepligtige indkomst i det kalenderår, hvor denne bopælsflytning har fundet sted.

43 Mens de skatteydere, der forbliver bosiddende på portugisisk område, drager fordel af en udsættelse af beskatningen for kapitalgevinsterne ved aktieombytning indtil den senere overdragelse af de aktier, der blev erhvervet i forbindelse med ombytningen, har de skatteydere, der flytter deres bopæl uden for portugisisk område, pligt til straks at betale skat af kapitalgevinsterne ved denne ombytning.

44 Denne forskelsbehandling vedrørende tidspunktet for beskatning af de omhandlede kapitalgevinster udgør en ulempe i likviditetsmæssig forstand for den skatteyder, som ønsker at flytte sin bopæl uden for portugisisk område, i forhold til en skatteyder, som opretholder sin bopæl på dette område. Mens den første således alene på grund af fraflytningen, skal svare skat af en indkomst, som han endnu ikke har realiseret og derfor ikke har rådighed over, bliver den anden først beskattet, når og i det omfang kapitalgevinsterne faktisk er blevet realiseret (jf. analogt dom af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 46).

45 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at udelukkelse af en likviditetsfordel i en grænseoverskridende situation, hvor den tildeles i en tilsvarende indenlandsk situation, er en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 59 og 61).

46 Det fremgår dog ikke af sagens akter, at denne forskelsbehandling kan forklares ved en situation, der er objektivt forskellig, og Den Portugisiske Republik har desuden heller ikke på nogen måde gjort gældende for Domstolen, at dette var tilfældet. Med hensyn til en medlemsstats lovgivning, som beskatter de kapitalgevinster, der er skabt på dens område, er situationen for en person, som flytter sin bopæl i nævnte medlemsstat til en anden medlemsstat, nemlig sammenlignelig med situationen for

en person, som bevarer sin bopæl i den første medlemsstat, for så vidt angår beskatningen af kapitalgevinster af de aktiver, der allerede er oppebåret i den første medlemsstat inden flytningen af bopælen (jf. analogt dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 38).

47 Det følger heraf, at den forskelsbehandling, som en skatteyder, der flytter sin bopæl fra portugisisk område, på området for beskatning af kapitalgevinster ved aktieombytning er udsat for i medfør af CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), i forhold til en skatteyder, som opretholder sin bopæl på dette område, er en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden som omhandlet i artikel 45 TEUF og 49 TEUF.

– Om begrundelsen for restriktioner i de friheder, der er knæsat i artikel 45 TEUF og 49 TEUF

48 Det skal undersøges, om den restriktion for de friheder, der er knæsat i artikel 45 TEUF og 49 TEUF, som følger af CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), er begrundet i tvingende hensyn af almen interesse. Er dette tilfældet, kræves det desuden, at restriktionen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. bl.a. dom af 18.1.2007, Kommissionen mod Sverige, C-104/06, EU:C:2007:40, præmis 25, og af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42).

49 I denne henseende bemærkes, at det tilkommer medlemsstaten at føre bevis for dels, at dens lovgivning opfylder et formål af almen interesse, dels, at den nævnte lovgivning er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 13.9.2007, Kommissionen mod Italien, C-260/04, EU:C:2007:508, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

50 Den Portugisiske Republik har påberåbt sig begrundelser vedrørende for det første behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet, for det andet behovet for at sikre sammenhængen i beskatningsordningen og for det tredje behovet for at sikre skattekontrollens effektivitet og bekæmpe skattesvig og -unddragelse.

51 Hvad for det første angår formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes dels, at dette udgør et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen, dels, at det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

52 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at Den Portugisiske Republik ikke kan basere sig på dom af 29. november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), med henblik på at begrunde restriktionen for de grundlæggende frihedsrettigheder i behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eftersom denne dom vedrører selskabsbeskatning af latente kapitalgevinster og ikke personbeskatning heraf. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at det er dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), og af 7. september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), der er relevant i den foreliggende sammenhæng, idet de vedrører beskatning af fysiske personers latente kapitalgevinster i tilfælde af flytning af den fysiske persons bopæl fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område.

53 Selv om dom af 29. november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), ganske vist blev afsagt i forbindelse med beskatning af selskabers kapitalgevinster, har Domstolen dog ikke desto mindre efterfølgende også overført de principper, der er opstillet i denne dom, til beskatning af fysiske

personers kapitalgevinster (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 75-78, og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 65-67).

54 I denne henseende er den omstændighed, at disse to sidstnævnte domme drejede sig om realiserede kapitalgevinster og ikke som i den foreliggende sag om latente kapitalgevinster, uden relevans. For så vidt angår den ene eller den anden af disse kapitalgevinster er det eneste, der således har betydning, at tilsvarende transaktioner foretaget inden for en medlemsstats rent nationale rammer, i modsætning til en grænseoverskridende transaktion, ikke ville have medført en øjeblikkelig beskatning af disse kapitalgevinster (jf. i denne retning dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 71).

55 For så vidt som Kommissionen har stillet spørgsmålstegn ved lovligheden af formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i forhold til beskatningen af latente kapitalgevinster ved fysiske personers fraflytning under henvisning til, at de realiserede eventuelle værditab efter flytningen af bopæl til en anden medlemsstat ikke kan fratrækkes af disse i denne anden medlemsstat, er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen allerede har fastslået, at den omstændighed, at værtsmedlemsstaten eventuelt ikke tager værditab i betragtning, imidlertid ikke pålægger oprindelsesmedlemsstaten en forpligtelse til på tidspunktet for den endelige overdragelse af de nye aktier at revurdere et skyldigt skattebeløb, som er blevet endeligt fastsat på det tidspunkt, hvor skatteyderen som følge af flytningen af sin bopæl ophørte med at være skattepligtig i oprindelsesmedlemsstaten (jf. analogt dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 61).

56 Der er således ingen objektiv grund til at sondre mellem beskatningen af latente kapitalgevinster ved henholdsvis fysiske og juridiske personers fraflytning med henblik på begrundelsen om målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

57 Dernæst bemærkes, at CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), er egnet til at sikre opretholdelsen og fordelingen af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater. En fraflytningsskat, der pålignes på tidspunktet for bopælsflytning, har nemlig til formål i oprindelsesmedlemsstaten at indkomstbeskatte ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence før nævnte bopælsflytning. De kapitalgevinster, der realiseres efter denne flytning, beskattes udelukkende i den værtsmedlemsstat, hvor de er opstået, hvilket gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne (jf. analogt dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 48).

58 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt denne bestemmelse, som fastsætter øjeblikkelig beskatning af latente kapitalgevinster ved aktieombytning på tidspunktet for skatteyderens flytning af bopæl fra portugisisk område til en anden stat, ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om en fordeling af beskatningskompetencen, bemærkes, at Domstolen allerede i dom af 29. november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 52), har fastslået, at en medlemsstats lovgivning, hvorefter skat på latente kapitalgevinster af aktiverne i et selskab, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, straks opkræves på samme tidspunkt som nævnte flytning, er uforholdsmæssig, fordi der findes foranstaltninger, der går mindre ud over etableringsfriheden end den øjeblikkelige opkrævning af denne beskatning (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 73 og 85, samt af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

59 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en national lovgivning, der giver et skattepligtigt selskab, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, muligheden for at vælge mellem på den ene side den øjeblikkelige betaling af skatten, og på den anden side en udskudt betaling af denne skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den gældende nationale lovgivning, er en foranstaltning, der går mindre ud over etableringsfriheden end den øjeblikkelige opkrævning af nævnte skat (jf. dom af

29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 73 og 85, og af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har desuden medgivet, at det var lovligt for den omhandlede medlemsstat inden for rammerne af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på udskudt betaling af skyldig skat, ved foranstaltninger såsom etablering af en bankgaranti, også at tage hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, hvilken risiko stiger i takt med tidens gang (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 74).

60 Henset til den retspraksis, der er anført i de to ovenstående præmisser, skal det fastslås, at CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der er forbundet med behovet for at opretholde en fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, for så vidt som de relevante bestemmelser i national ret ikke giver den skatteyder, der flytter sin bopæl fra portugisisk område til en anden medlemsstat, mulighed for at vælge mellem på den ene side den øjeblikkelige betaling af skatten på kapitalgevinsterne ved aktieombytning og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, hvilket nødvendigvis indebærer en administrativ byrde for skatteyderen i forbindelse med opfølgningen på de udflyttede aktiver og er ledsaget af etablering af en bankgaranti (jf. analogt dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 73 og 74).

61 Det følger heraf, at behovet for at sikre opretholdelse af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ikke kan begrunde den restriktion for de frihedsrettigheder, der er knæsat i artikel 45 TEUF og 49 TEUF, som følger af CIRS' artikel 10. stk. 9, litra a).

62 Hvad for det andet angår begrundelsen i behovet for at opretholde sammenhængen i det nationale skattesystem, bemærkes, at Domstolen har anerkendt det som værende et tvingende alment hensyn. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, har Domstolen krævet, at det godtgøres, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

63 I den foreliggende sag har Den Portugisiske Republik gjort gældende, at den omhandlede nationale bestemmelse er nødvendig for at sikre denne sammenhæng, da den skattefordel, som indrømmes i form af en skatteudsættelse, ophører, når en senere beskatning bliver umulig, fordi den pågældende skatteyder fraflytter portugisisk område. For at ordningen med skatteudsættelse skal fungere godt, er det dog ifølge denne medlemsstat afgørende, at indrømmelsen af en skattefordel i form af en skatteudsættelse modsvares af en faktisk beskatning af kapitalgevinster på et senere tidspunkt i forhold til samme skatteyder og samme beskatning.

64 I denne henseende skal det fastslås, at Den Portugisiske Republik ikke har godtgjort, at der er en direkte sammenhæng mellem den skattefordel, der er fastsat i CIRS' artikel 10, stk. 8, og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. Selv om den skattefordel, der indrømmes i henhold til CIRS' artikel 10, stk. 8, i en grænseoverskridende situation som fastsat i CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), nødvendigvis udlignes af en skatteopkrævning på det tidspunkt, hvor skatteyderen flytter sin bopæl uden for portugisisk område, forholder det sig således anderledes i en rent national situation som fastsat i CIRS' artikel 10, stk. 8. Det fremgår således af gennemgangen af denne bestemmelse, at opkrævningen af skat for kapitalgevinsterne ved aktieombytning først sker i tilfælde af en endelig overdragelse af de aktier, der blev erhvervet i forbindelse med denne ombytning. Som generaladvokaten har anført i punkt 60 i forslaget til afgørelse, kan en skatteyder, så længe han opretholder sin bopæl på portugisisk område, fortsat påberåbe sig den i CIRS' artikel 10, stk. 8, indrømmede skattefordel, således at den fremtidige opkrævning af skat hos ham blot bliver en mulighed. Det følger heraf, at den angivelige forbindelse mellem den fordel, som skatteyderen indrømmes, og beskatningen heraf ikke kan tages for givet (jf. analogt dom af 26.10.2006, Kommissionen mod Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, præmis 27).

65 Den Portugisiske Republiks argument om, at den omhandlede bestemmelse er objektivt begrundet i behovet for at opretholde sammenhængen i skattesystemet, skal derfor forkastes.

66 Hvad for det tredje angår begrundelsen om skattekontrollens effektivitet og bekæmpelse af skattesvig og -unddragelse skal det fastslås, at Den Portugisiske Republik i sit svarskrift har begrænset sig til at nævne denne begrundelse uden at uddybe dette nærmere.

67 Det følger heraf, at en sådan begrundelse ikke kan tiltrædes.

68 På denne baggrund skal det fastslås, at CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 45 TEUF og 49 TEUF, og at Kommissionens klagepunkt om, at den omhandlede medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til disse artikler i EUF-traktaten, er begrundet.

– Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 21 TEUF

69 Hvad angår EU-borgere, der af årsager, der ikke er forbundet med udøvelsen af økonomisk virksomhed, ønsker at flytte inden for Unionen, bemærkes, at den samme konklusion af samme årsager gælder for klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 21 TEUF (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 91).

ii) Om der foreligger en restriktion i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31

70 Indledningsvis bemærkes, at bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 28 og 31 er analoge med artikel 45 TEUF og 49 TEUF (jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 95).

71 Den EU-retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, kan ganske vist ikke overføres uindskrænket til de friheder, der er sikret ved EØS-aftalen, eftersom udøvelsen af disse friheder indgår i en anden retlig sammenhæng (dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis).

72 I den foreliggende sag har Den Portugisiske Republik imidlertid ikke anført grunde til, at de betragtninger om den manglende begrundelse for restriktionerne for den traktatfæstede udøvelse af den frie bevægelighed, der førte til konstateringerne i nærværende doms præmis 61, 65 og 66, ikke kan finde tilsvarende anvendelse på de friheder, der er sikret ved EØS-aftalen.

73 På denne baggrund skal det fastslås, at CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), udgør en restriktion, der er forbudt efter EØS-aftalens artikel 28 og 31, og at Kommissionens klagepunkt om, at den omhandlede medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til nævnte bestemmelser i EØS-aftalen, er begrundet.

2. Om overførsel til et selskab af den samlede formue, der er henført til en personligt drevet virksomhed

a) Parternes argumenter

74 Kommissionen har anført, at CIRS' artikel 38 i tilfælde af, at en fysisk person overfører aktiver og passiver til et selskab mod at få aktier, medfører en anderledes skattemæssig behandling afhængigt af, om overførslen foretages til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, eller til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse uden for dette område. I det første tilfælde finder beskatningen af kapitalgevinsterne således først sted på det tidspunkt, hvor disse aktiver og passiver overdrages af det selskab, der har erhvervet dem, forudsat at andre betingelser også

er opfyldt. I det andet tilfælde beskattes kapitalgevinsterne øjeblikkeligt. Kommissionen er af den opfattelse, at Den Portugisiske Republik bør anvende den samme regel, uanset om det selskab, som aktiverne og passiverne er blevet overført til, har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område eller ej.

75 Kommissionen er således af den opfattelse, at CIRS' artikel 38 er i strid med artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31 af de grunde, der fremgår af dens klagepunkt om CIRS' artikel 10, og går videre end, hvad der er nødvendigt for at sikre skatteordningens effektivitet. Den Portugisiske Republik kunne således f.eks. regelmæssigt i medfør af direktiv 2011/16 anmode de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor det selskab, der har erhvervet aktiverne og passiverne, har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse, om oplysninger for at klarlægge, om den dette fortsat er i besiddelse af disse. Det er kun, når det påvises, at dette selskab har overdraget disse overførte aktiver og passiver, at de omhandlede kapitalgevinster ifølge Kommissionen bør beskattes. Kommissionen har desuden henvist til direktiv 2010/24, der ligeledes ville være relevant i situationer, hvor beskatningen af kapitalgevinsterne ikke er blevet betalt.

76 Den Portugisiske Republik har gjort gældende, at CIRS' artikel 38 fastsætter skatteudsættelse for kapitalgevinsterne, der er forbundet med selskabsstiftelse eller aktiemajoritet i allerede eksisterende selskaber ved indskuddet af den samlede formue, der er henført til en fysisk persons udøvelse af en selvstændig eller erhvervsmæssig virksomhed. Formålet med denne bestemmelse er at tillade ændringer af den selskabsform, under hvilken en økonomisk virksomhed udøves, uden at beskatte kapitalgevinsterne ved kapitalindskuddet på tidspunktet for dette indskud. Fordelen ved at udsætte beskatningen indtil tidspunktet for en senere overdragelse af de overførte formuegenstande, med forbehold af overholdelsen af visse krav for det modtagende selskab i forbindelse med bogføring af de overførte formuegenstande, gør det muligt at sikre overholdelsen af princippet om økonomisk kontinuitet, således at beskatningen af de tilsvarende indtægter kan sikres. Den betingelse, der er forbundet med placeringen af det modtagende selskabs hovedsæde eller faktiske ledelse, er nødvendig for, i mangel af harmoniseringsforanstaltninger, at sikre overholdelsen af princippet om økonomisk kontinuitet og den senere beskatning af de overførte aktiver og passiver, eftersom den beskatningskompetence, der vedrører beskatningen af et selskab, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse uden for portugisisk område, ikke længere tilkommer Den Portugisiske Republik, men den stat, på hvis område dette selskab har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse.

77 Den omhandlede foranstaltning er således i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip og begrundet i behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

b) Domstolens bemærkninger

78 Den skatteordning, der er fastsat i CIRS' artikel 38, skal undersøges i forhold til artikel 49 TEUF, før den skal undersøges i forhold til EØS-aftalens artikel 31.

i) Klagepunktet om tilsidesættelse af artikel 49 TEUF

79 Indledningsvis bemærkes, at artikel 49 TEUF ifølge Domstolens praksis finder anvendelse på enhver borger i en medlemsstat uanset nationalitet, som er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at han kan træffe afgørelse om dets drift (jf. dom af 18.12.2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

80 I den foreliggende sag skal det fastslås, at fordelen ved skatteudsættelsen fastsat i CIRS' artikel 38, stk. 1, i henhold til samme bestemmelses litra b), er underlagt betingelsen om, at den fysiske person, som til et selskab foretager overførslen af den samlede formue, der henføres til udøvelsen af en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, ejer mindst 50% af aktiekapitalen.

81 CIRS' artikel 38, stk. 1, er derfor omfattet af etableringsfriheden.

82 Denne samme bestemmelse fastsætter, at det ikke er nødvendigt at fastsætte et skattemæssigt overskud i tilknytning til en realisation af en selskabskapital, der stammer fra overførslen af den samlede formue, der er henført til en fysisk persons udøvelse af en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, når betingelserne i CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a)-e), er opfyldt. Det kræves i henhold til CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), at den enhed, hvortil den omhandlede formue overføres, er et selskab, som har sit vedtægtsmæssige hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område. Som Den Portugisiske Republik har bekræftet i retsmødet, opkræves skatten i et sådant tilfælde hos det modtagende selskab på tidspunktet for den senere overdragelse af de omhandlede formuegenstande. Hvis det modtagende selskab ikke har sit vedtægtsmæssige hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, er den fysiske person, der foretager overførslen, derimod udelukket fra at være omfattet af den skattefordel, der er fastsat i CIRS' artikel 38, stk. 1, og skal således øjeblikkeligt svare skat af kapitalgevinsten.

83 Det følger heraf, at skatten af kapitalgevinsterne, såfremt der er tale om fysiske personer, som overfører alle de omhandlede formuegoder til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, skal betales af det modtagende selskab på tidspunktet for den senere overdragelse af disse formuegenstande, mens fysiske personer, der overfører alle nævnte formuegoder til et selskab, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse på et område i en anden medlemsstat end i Den Portugisiske Republik, skal svare skat af kapitalgevinsterne på tidspunktet for denne overførsel.

84 Det må fastslås, at en sådan skatteordning medfører en ulempe i likviditetsmæssig forstand for den skatteyder, som overfører alle de omhandlede formuegoder til et selskab, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse uden for portugisisk område, i forhold til en skatteyder, som overfører samme formuegoder til et selskab, der er sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, og således udgør en restriktion for udøvelsen af etableringsretten som omhandlet i den retspraksis, der er anført i nærværende doms præmis 37-40.

85 Det fremgår desuden ikke af sagens akter, at denne forskel kan forklares ved en situation, der er objektivt forskellig, og Den Portugisiske Republik har i øvrigt heller ikke på nogen måde gjort gældende for Domstolen, at dette var tilfældet.

86 For at begrunde restriktionen i den traktatsikrede etableringsfrihed, der følger af den omhandlede bestemmelse, har Den Portugisiske Republik påberåbt sig dels behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet, dels behovet for at sikre økonomisk kontinuitet.

87 Hvad for det første angår det mål, der består i at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, skal det, henset til det i nærværende doms præmis 59 anførte, fastslås, at CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede formål, fordi der findes foranstaltninger, der går mindre ud over etableringsfriheden end en øjeblikkelig opkrævning.

88 På denne baggrund kan den restriktion for etableringsfriheden, som følger af CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), ikke begrundes i behovet for at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

89 Hvad for det andet angår begrundelsen om behovet for at sikre den økonomiske kontinuitet har Den Portugisiske Republik påberåbt sig behovet for at underlægge fordelen ved skatteudsættelsen visse krav for det modtagende selskab med hensyn til bogføringen af de overførte formuegenstande. Ifølge denne medlemsstat kan overholdelsen af sådanne krav i mangel af harmoniseringsforanstaltninger dog ikke sikres i forhold til selskaber, der har deres hovedsæde eller deres faktiske ledelse på en anden stats område, eftersom kompetencen i forhold til disse ikke ligger hos Den Portugisiske Republik, men hos hjemstedsstaten.

90 I denne henseende bemærkes, at kravet til et modtagende selskab om at have sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse på portugisisk område således i sidste ende sigter på at sikre den portugisiske stat muligheden for faktisk at beskatte de omhandlede kapitalgevinster. Som det er anført i nærværende doms præmis 87 og 88, kan dette mål dog ikke begrunde en forskelsbehandling af fysiske personer, alt efter om de overfører alle de omhandlede formuegoder til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på Den Portugisiske Republiks område, eller til et selskab, der har sit hovedsæde eller sin faktiske ledelse på en anden stats område, eftersom et sådant mål kan sikres, uden at det er nødvendigt at foretage en sondring mellem en rent national situation og en grænseoverskridende situation. Af de grunde, der er anført i nævnte præmisser, er den restriktion for etableringsfriheden, der følger af CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), således uforholdsmæssig i forhold til dette mål.

91 Heraf følger, at CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 45 TEUF, og at Kommissionens klagepunkt om, at den omhandlede medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til denne artikel i EUF-traktaten, er begrundet.

ii) Klagepunktet om tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 31

92 Den Portugisiske Republik har ikke anført grunde til, at de betragtninger om den manglende begrundelse for restriktionerne for udøvelsen af den etableringsfrihed, der er sikret ved EUF-traktaten, der førte til konstateringerne i nærværende doms præmis 87-90, ikke kan finde tilsvarende anvendelse på den etableringsfrihed, der er sikret ved EØS-aftalen.

93 Heraf følger, at CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), udgør en restriktion, der er forbudt efter EØS-aftalens artikel 31, og at Kommissionens klagepunkt om, at den omhandlede medlemsstat har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til nævnte artikel i EØS-aftalen, er begrundet.

94 Det følger af samtlige foranstående bemærkninger, at det må fastslås, at:

— Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 10, stk. 9, litra a), hvorefter der for en skatteyder, der ophører med at være hjemmehørende på portugisisk område, med henblik på beskatning i det år, hvor den pågældende ophører med at være hjemmehørende, som kapitalgevinst skal medregnes det beløb, der i henhold til CIRS' artikel 10, stk. 8, ikke er blevet beskattet i forbindelse med en aktieombytning.

— Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31, idet den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 38, stk. 1, litra a), hvorefter fordelen ved den i denne bestemmelse fastsatte skatteudsættelse er forbeholdt fysiske personer, der overfører den samlede formue, der er henført til en personligt drevet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, til et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område.

Sagens omkostninger

95 I medfør af artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

96 Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Portugisiske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da denne har tabt sagen, bør det i den foreliggende sag pålægges denne at bære sine egne omkostninger og betale Kommissionens omkostninger.

97 I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Forbundsrepublikken Tyskland bærer således sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

1) **Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF samt artikel 28 og 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, idet den har vedtaget og opretholdt artikel 10, stk. 9, litra a), i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lov om beskatning af fysiske personers indkomst), hvorefter der for en skatteyder, der ophører med at være hjemmehørende på portugisisk område, med henblik på beskatning i det år, hvor den pågældende ophører med at være hjemmehørende, som kapitalgevinst skal medregnes det beløb, der i henhold til denne lovs artikel 10, stk. 8, ikke er blevet beskattet i forbindelse med en aktieombytning.**

2) **Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF og artikel 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, idet den har vedtaget og opretholdt samme lovs artikel 38, stk. 1, litra a), hvorefter fordelen ved den i denne bestemmelse fastsatte skatteudsættelse er forbeholdt fysiske personer, der overfører den samlede formue, der er henført til en personligt drevet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, til et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område.**

3) **Den Portugisiske Republik bærer sine egne omkostninger og betaler de af Europa-Kommissionen afholdte omkostninger.**

4) **Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter