Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 december 2016 *

”Fördragsbrott — Artiklarna 21, 45 och 49 FEUF — Artiklarna 28 och 31 i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet — Fri rörlighet för personer — Fri rörlighet för arbetstagare — Etableringsfrihet — Beskattning av fysiska personer för värdeökningar i samband med utbyte av bolagsandelar — Beskattning av fysiska personer för värdeökningar i samband med överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder från en näringsverksamhet — Utflyttningsbeskattning av privatpersoner — Omedelbar uppbörd av skatten — Skillnad i behandling mellan fysiska personer som utbyter bolagsandelar och bor kvar i landet och sådana som gör ett sådant utbyte och flyttar till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet — Skillnad i behandling mellan fysiska personer som överlåter alla tillgångar och skulder kopplade till en enskild verksamhet till ett bolag med sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal och sådana som gör en sådan överlåtelse till ett bolag med sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet — Proportionalitet”

I mål C-503/14,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 11 november 2014,

Europeiska kommissionen, företrädd av G. Braga da Cruz och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes, M. Rebelo och J. Martins da Silva, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Levits, C. Vajda (referent), K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 mars 2016,

och efter att den 12 maj 2016 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 artiklarna 21, 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att anta och bibehålla bestämmelserna i artiklarna 10 och 38 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lagen om inkomstskatt för fysiska personer, nedan kallad CIRS), enligt vilka en skattskyldig person som gör ett utbyte av bolagsandelar och flyttar till ett annat land än Portugal eller överlåter tillgångar och skulder med koppling till en enskild verksamhet i utbyte mot andelar i ett bolag som inte har hemvist i Portugal för det första måste deklarera alla inkomster härrörande från den berörda transaktionen som inte redan ingår i beskattningsunderlaget för det sista beskattningsår då vederbörande fortfarande anses vara en skattskyldig person med hemvist i Portugal och för det andra inte kan erhålla uppskov med betalningen av skatten på transaktionen.

I – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *EES-avtalet*

2 I artikel 28 i EES-avtalet föreskrivs följande:

”1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas mellan EG-medlemsstaterna och Eftastaterna.

2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från EG-medlemsstaterna och Eftastaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, ersättning och övriga arbets- och anställningsvillkor.

3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att

a) anta faktiska erbjudanden om anställning,

b) förflytta sig fritt inom EG-medlemsstaternas och Eftastaternas territorium för detta ändamål,

c) uppehålla sig inom en EG-medlemsstats eller en Eftastats territorium i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,

d) stanna kvar inom en EG-medlemsstats eller Eftastats territorium efter att ha varit anställd där.

4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

5. Bilaga V innehåller särskilda bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare.”

3 Artikel 31 i EES-avtalet har följande lydelse:

”1. Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en EG-medlemsstat eller en Eftastat att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta ska även gälla rätten för medborgare i varje EG-medlemsstat eller Eftastat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.

2. Bilagorna VIII–XI innehåller särskilda bestämmelser om etableringsrätten.”

B – *Portugisisk rätt*

4 I artikel 10 CIRS, med rubriken ”Värdeökning”, stadgas följande:

”1. Med värdeökning avses vinst som inte är att betrakta som inkomst av näringsverksamhet, tjänst, kapital eller fast egendom och som härrör från

a) överlåtelse mot vederlag av sakrätt i fast egendom och överlåtelse av all slags privat egendom till en näringsverksamhet som egendomsinnehavaren bedriver enskilt,

b) överlåtelse mot vederlag av andelar i bolag, inbegripet återköp samt inlösen med kapitalminskning, och andra värdepapper, liksom det värde som tilldelas bolagsmännen i samband med delning, vilket betraktas som värdeökning i den mening som avses i artikel 81 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer),

…

3. Vinsten ska anses ha uppkommit vid den tidpunkt när de rättshandlingar som anges i punkt 1 företas …

…

4. Följande omfattas av inkomstskatt för fysiska personer:

a) skillnaden mellan avyttringsvärdet och förvärvsvärdet, i förekommande fall efter avdrag för den del som betecknas som inkomst av kapital, i de fall som anges i punkt 1 a–c,

…

8. Vid utbyte av bolagsandelar på de villkor som avses i artiklarna 73.5 och 77.2 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer ska av utbytet följande tilldelning till det förvärvade bolagets bolagsmän av värdepapper motsvarande bolagets kapital inte föranleda beskattning av dessa bolagsmän, om de för skatteändamål fortsätter att värdera de nya bolagsandelarna i nivå med de gamla. Värdet ska bestämmas i enlighet med bestämmelserna i denna lag, dock utan att detta påverkar beskattningen av den kontantersättning som de eventuellt erhåller.

9. I det fall som avses i föregående punkt gäller dessutom följande:

a) Om en bolagsman upphör att ha hemvist i Portugal, ska vid beskattningen avseende det år då bolagsmannen upphör att ha hemvist i landet som värdeökning räknas ett belopp som med stöd av punkt 8 inte beskattades i samband med utbytet av aktier och som motsvarar skillnaden mellan de erhållna aktiernas verkliga värde och de gamla aktiernas anskaffningsvärde, fastställt i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

b) Bestämmelserna i artikel 73.10 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer ska tillämpas i tillämpliga delar.

10. Bestämmelserna i punkterna 8 och 9 ska också tillämpas i tillämpliga delar såvitt avser tilldelning av andelar eller aktier i samband med fusioner och fissioner på vilka artikel 74 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer är tillämplig.

…”

5 Artikel 38 CIRS, med rubriken ”Tillförsel av tillgångar och skulder för ökning av bolagskapital”, stadgar följande:

”1. Ökning av bolagskapital genom en fysisk persons överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder från dennes näringsverksamhet ska inte beaktas vid fastställandet av ett skattepliktigt resultat, om samtliga villkor som anges i det följande är uppfyllda:

a) Den enhet som tillgångarna och skulderna överlåts till är ett bolag och har sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning i Portugal.

b) Den fysiska person som gör överlåtelsen innehar minst 50 procent av bolagets kapital och den verksamhet som bolaget bedriver är väsentligen identisk med den verksamhet som den fysiska personen bedrev som enskild näringsidkare.

c) De tillgångar och skulder som överlåts tas i samband med överlåtelsen upp till samma värden som anges i den fysiska personens bokföring, det vill säga de värden som följer av tillämpningen av bestämmelserna i denna lag eller av omtaxeringar som har gjorts med stöd av skatterättsliga bestämmelser.

d) De kapitalandelar som erhålls i utbyte mot överlåtelsen värderas, såvitt avser beskattning av vinst eller förlust i samband med senare överlåtelse därav, till nettovärdet av de överlåtna tillgångarna och skulderna, värderade i enlighet med föregående led.

e) Det bolag som avses i led a utfäster sig genom ett formellt åtagande att iaktta bestämmelserna i artikel 77 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer; detta åtagande ska fogas till den fysiska personens inkomstdeklaration avseende det räkenskapsår då överlåtelsen skedde.

2. Bestämmelserna i föregående punkt ska inte tillämpas om egendom för vilken uppskov med vinstbeskattning har beviljats med stöd av artikel 10.3 b ingår bland de överlåtna tillgångarna och skulderna.

3. Vinst härrörande från överlåtelse mot vederlag, oavsett de närmare villkoren för överlåtelsen, av kapitalandelar som har erhållits i utbyte mot den överlåtelse som avses i punkt 1 ska under de fem åren närmast efter den sistnämnda överlåtelsen anses utgöra inkomst av näringsverksamhet eller tjänst och ska betraktas som nettoinkomst i kategori B. Om en transaktion avseende bolagsandelar som omfattas av en neutralitetsordning genomförs under den perioden, ska vinsten anses ha realiserats i

samband med den transaktionen. Därvid ska vinsten läggas till inkomsten för det år då transaktionen skedde, och den ska ökas med 15 procent för varje år, inbegripet delar av år, som har förflutit sedan det år då tillförseln av tillgångar och skulder för ökning av bolagskapital ägde rum.”

6 Artikel 77.1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer har följande lydelse:

”När det regelverk som införts genom artikel 38.1 [CIRS] är tillämpligt, ska den egendom som utgör de tillgångar och skulder som överlåts bokföras hos det bolag de överlåts till, till de värden som nämns i artikel 38.1 c [CIRS]. Bolagets skattepliktiga vinst ska beräknas enligt följande:

a) Resultaten avseende den egendom som överlåtits beräknas som om överlåtelsen inte ägt rum.

b) Återställande och avskrivning av fasta tillgångar ska ske enligt de bestämmelser som tillämpades för att fastställa den fysiska personens skattepliktiga resultat.

c) Lager som överlåtits omfattas, ur skattesynpunkt, av de bestämmelser som var tillämpliga på dem vid fastställandet av den fysiska personens skattepliktiga resultat.”

II – **Det administrativa förfarandet**

7 Den 17 oktober 2008 sände kommissionen en formell underrättelse till Republiken Portugal och redogjorde däri för sin bedömning att nämnda medlemsstat hade åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 18, 39 och 43 EG – nu artiklarna 21, 45 respektive 49 FEUF – samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att beskatta orealiserade värdeökningar i samband med utbyte av bolagsandelar i fall där en fysisk person flyttar till en annan medlemsstat eller i samband med en fysisk persons överlåtelse av tillgångar och skulder i sin näringsverksamhet till ett bolag vars säte eller verkliga ledning återfinns i en annan stat.

8 Republiken Portugal svarade på den formella underrättelsen genom skrivelse av den 15 maj 2009 och bestred däri kommissionens ståndpunkt.

9 Kommissionen övertygades inte av svaret och avgav, den 3 november 2009, ett motiverat yttrande där den anförde att Republiken Portugal hade åsidosatt sina skyldigheter genom att anta och bibehålla bestämmelserna i artiklarna 10 och 38 CIRS, enligt vilka en skattskyldig person som flyttar till en annan medlemsstat eller som överlåter tillgångar och skulder kopplade till en enskild verksamhet i utbyte mot andelar i ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan stat måste deklarera alla inkomster som inte redan ingår i beskattningsunderlaget för det sista beskattningsår då vederbörande fortfarande anses vara en skattskyldig person i Portugal. Kommissionen uppmanade Republiken Portugal att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det motiverade yttrandet inom två månader från mottagandet av detsamma.

10 Republiken Portugal svarade på det motiverade yttrandet och hävdade att kommissionens anmärkningar var ogrundade.

11 Den 28 oktober 2011 tillställde kommissionen medlemsstaten en kompletterande formell underrättelse, där den hänvisade till den gällande versionen av artikel 10.9 a CIRS och framhöll att den stod fast vid den ståndpunkt som den hade gett uttryck för i den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet. Den vidhöll också samma ståndpunkt beträffande artikel 38 CIRS som i den formella underrättelsen och det motiverade yttrandet.

12 Eftersom Republiken Portugal i sitt svar på den kompletterande formella underrättelsen fortsatt bestred det påstådda fördragsbrottet, sände kommissionen, den 22 november 2012, ett kompletterande motiverat yttrande där den upprepade sin anmärkning om att artiklarna 10 och 38 IRS stred mot artiklarna 21, 45 och 49 FEUF liksom mot artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet och uppmanade medlemsstaten att inom två månader rätta sig efter detta kompletterande motiverade yttrande.

13 Republiken Portugal upprepade i sitt svar av den 23 januari 2013 sin ståndpunkt att kommissionens inställning var felaktig. Kommissionen beslutade då att väcka förevarande talan.

III – **Prövning av talan**

A – *Påstått bristande precision och noggrannhet i avgränsningen av saken i målet*

1. Parternas argument

14 Republiken Portugal har – dock utan att göra någon formell invändning om rättegångshinder – gjort gällande att de ändringar som kommissionen gjort av sina yrkanden i ansökan, jämfört med vad den anförde i det motiverade yttrandet och det kompletterande motiverade yttrandet, går utöver rena preciseringar och utgör ändringar i sak av det ursprungliga tvisteföremålet såsom det framgår av de motiverade yttrandena. Enligt medlemsstaten svarar anmärkningarna i de motiverade yttrandena inte mot lydelsen av artiklarna 10 och 38 CIRS, bestämmelser som kommissionen likväl stött sig på. Något fördragsbrott kan därför inte föreligga.

15 Kommissionen har påpekat att den gjort smärre ändringar av yrkandena i ansökan jämfört med dem i det kompletterande motiverade yttrandet, detta för att de preciseringar som Republiken Portugal gjort under det administrativa förfarandet, och i synnerhet som svar på det kompletterande motiverade yttrandet, skulle framgå. Kommissionen anser att dessa ändringar inte alls ändrar innebörden och räckvidden av anmärkningarna mot medlemsstaten och att medlemsstatens rätt till försvar har iakttagits fullt ut.

2. Domstolens bedömning

16 Enligt domstolens fasta praxis avgränsas saken i ett mål där talan väckts med stöd av artikel 258 FEUF förvisso genom det administrativa förfarande som avses i samma bestämmelse, och kommissionens motiverade yttrande och talan måste därför grundas på samma anmärkningar. Detta krav sträcker sig dock inte så långt att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse med avseende på hur anmärkningarna har formulerats, när saken i målet inte har utvidgats eller ändrats. Kommissionen kan således precisera sina inledande anmärkningar i ansökan, under förutsättning att den inte ändrar saken i målet (se dom av den 21 januari 2016, kommissionen/Cypern, C-515/14, EU:C:2016:30, punkterna 12 och 13 och där angiven rättspraxis).

17 Kommissionen har i förevarande fall såväl under det administrativa förfarandet som vid domstolen klart angett att den anklagat Republiken Portugal för att ha åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla artiklarna 10 och 38 CIRS.

18 Republiken Portugal kunde dessutom av slutsatsen i det motiverade yttrandet och i det kompletterande motiverade yttrandet jämförda med artiklarna 10 och 38 CIRS utläsa dels vilka situationer – vilka föreskrivs i bestämmelserna i fråga – som kommissionen avsåg i de motiverade yttrandena, dels vilka rättsliga följder som dessa bestämmelser innebar för dessa situationer och som kommissionen ansåg strida mot unionsrätten.

19 Kommissionen har således varken utvidgat eller ändrat saken i målet såsom denna avgränsats genom det administrativa förfarandet.

20 Republiken Portugals argument, om den påstådda bristen på precision och noggrannhet vid avgränsningen av saken i målet, kan således inte medföra att talan inte kan prövas och ska därför underkännas.

B – *Prövning i sak*

21 Kommissionen har för det första kritiserat Republiken Portugal för att ha åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla artikel 10 CIRS, enligt vilken en skattskyldig person som utbyter bolagsandelar och flyttar till en annan medlemsstat eller till en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) måste deklarera alla inkomster härrörande från den berörda transaktionen, som inte redan ingår i beskattningsunderlaget för det sista beskattningsår, då vederbörande fortfarande anses vara en skattskyldig person med hemvist i Portugal.

22 Kommissionen har för det andra kritiserat medlemsstaten för att ha åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF och artikel 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla artikel 38 CIRS, enligt vilken en skattskyldig som överlåter alla tillgångar och skulder kopplade till en enskild verksamhet i utbyte mot andelar i ett bolag med sitt säte och sin verkliga ledning i en annan medlemsstat eller en annan stat i EES inte kan erhålla uppskov med betalningen av skatten på transaktionen i fråga.

23 Dessa anmärkningar ska prövas var för sig.

1. Värdeökning vid utbyte av bolagsandelar

a) Parternas argument

24 Kommissionen har gjort gällande att vad gäller beskattning av värdeökning vid utbyte av bolagsandelar, innebär artikel 10 CIRS en ofördelaktig behandling i skattehänseende för skattskyldiga som lämnar Portugal jämfört med sådana som behåller sin hemvist där. En aktieägare eller bolagsman blir redan genom att flytta hemvisten utanför Portugal skyldig att betala skatt på värdeökningen i fråga motsvarande skillnaden mellan de erhållna aktiernas verkliga värde och de gamla aktiernas anskaffningsvärde. Om en aktie- eller andelsägare däremot fortsätter att ha hemvist i Portugal, anses de erhållna bolagsandelarnas värde vara lika med de avyttrade andelarnas värde. Om aktieägaren eller bolagsmannen behåller sin hemvist i Portugal, beskattas denne först när de mottagna bolagsandelarna slutligt avyttras, utom vid kompletterande kontant betalning.

25 Kommissionen anser att fördelen att få uppskov med beskattningen av värdeökningen till följd av utbyte av bolagsandelar för skattskyldiga bosatta i Portugal medför en skillnad i behandling mellan dem och skattskyldiga som flyttar till en annan medlemsstat eller en EES-stat, som varken är förenlig med artiklarna 21, 45 och 49 FEUF eller med artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

26 Kommissionen grundar sig därvidlag på domen av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), och domen av den 7 september 2006, N. (C-470/04, EU:C:2006:525), vilka rör utflyttningsskatter för fysiska personer och som den bedömer är tillämpliga på det aktuella fallet. Däremot kan enligt kommissionens mening domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), där domstolen för första gången slog fast att en nationell lagstiftning om utflyttningsskatter kan vara motiverad av ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, inte tillämpas på förevarande fall, eftersom den domen enbart rör beskattning av juridiska personer.

27 Även om kommissionen har medgett att den portugisiska lagstiftaren eftersträvar ett legitimt ändamål, nämligen att säkerställa skattesystemets effektivitet, anser den att den nationella bestämmelsen i fråga inte är proportionerlig, eftersom unionsrätten, och mer specifikt rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1) och 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (EUT L 84, 2010, s. 1), redan innehåller mekanismer för informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och ömsesidigt bistånd för indrivning av skatter, som gör det möjligt att uppnå det ändamålet utan att behöva begränsa de grundläggande friheterna enligt EUF-fördraget.

28 Republiken Portugal skulle exempelvis kunna begära att en skattskyldig som lämnar Portugal lämnar regelbundna upplysningar om de mottagna bolagsandelarna, för att kontrollera om denne fortfarande är innehavaren. Skatten skulle därmed kunna tas ut på värdeökningar först när den skattskyldige som lämnat Portugal har avyttrat bolagsandelarna.

29 Republiken Portugal anser att artikel 10 CIRS inte strider mot artiklarna 21, 45 och 49 FEUF eller artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet. Den högst specifika situation som den aktuella bestämmelsen i CIRS avser rör i själva verket slutet på uppskovet för beskattningen av de värdeökningar som faktiskt uppkommit vid ett utbyte av bolagsandelar till följd av att den skattskyldige flyttat från Portugal. Domen av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), som avsåg beskattning av värdeökningar som ännu inte realiserats, när en skattskyldig flyttat sin skattehemvist till en annan medlemsstat, kan därför inte tillämpas på förevarande fall.

30 Enligt Republiken Portugal är en eventuell begränsning av den fria rörligheten till följd av artikel 10 CIRS motiverad för det första av ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Detta ändamål har erkänts av domstolen i domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45). Medlemsstaten har betonat att på grundval av den nationella lagstiftningen och de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som den har ingått med de andra medlemsstaterna tillkommer rätten att beskatta värdeökningar till följd av utbyte av bolagsandelar i princip uteslutande hemvistmedlemsstaten för den skattskyldige som avyttrar bolagsandelarna, det vill säga i förevarande fall Republiken Portugal. Republiken Portugal anser därför att om den inte har rätt att beskatta sådana värdeökningar om den skattskyldige flyttar till en annan stat, går dess beskattningsrätt definitivt förlorad, vilket äventyrar dess rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42, och dom av den 8 november 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 58).

31 Republiken Portugal har vidare som motivering åberopat skattesystemets inre sammanhang. Enligt medlemsstaten föreligger det i förevarande fall ett direkt samband mellan en skattefördel och kompensationen för en sådan fördel genom en viss skatteuppbörd, eftersom syftet med bestämmelsen i fråga är att förhindra att den skattefördel som den skattskyldige getts i form av uppskov med beskattningen av värdeökningen gör det omöjligt att senare faktiskt beskatta dessa vinster i Portugal. För att systemet med uppskov av beskattningen av vissa tillgångar ska fungera väl, är det väsentligt att beviljandet av skattefördelen vid en viss tidpunkt svarar mot en faktisk beskattning av dessa tillgångar vid ett senare tillfälle.

32 Republiken Portugal har slutligen hänvisat till behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och ändamålet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt.

33 Förbundsrepubliken Tyskland anser att den eventuella begränsningen av den fria rörligheten till följd av artikel 10 CIRS är motiverad, av det skälet att den syftar till att kunna beskatta vinster som har uppkommit i Portugal innan Republiken Portugal förlorar beskattningsrätten. Enligt

Förbundsrepubliken Tyskland gäller de principer som domstolen utmejslade i domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45), utan att det behöver göras någon åtskillnad mellan utflyttningsskatter för fysiska respektive juridiska personer.

b) Domstolens bedömning

34 Domstolen ska pröva skattebestämmelserna i artikel 10 CIRS först utifrån artiklarna 21, 45 och 49 FEUF och därefter utifrån artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

i) Åsidosättande av artiklarna 21, 45 och 49 FEUF

35 Enligt domstolens fasta praxis tar sig artikel 21 FEUF, som föreskriver en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, särskilt uttryck i artikel 45 FEUF när det gäller den fria rörligheten för arbetstagare och i artikel 49 FEUF när det gäller etableringsrätten (dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

36 Domstolen ska följaktligen pröva det aktuella skattesystemet mot bakgrund av artiklarna 45 och 49 FEUF innan den prövar det mot bakgrund av artikel 21 FEUF, vad gäller personer som flyttar från en medlemsstat till en annan i syfte att bosätta sig där av skäl som inte är knutna till en ekonomisk verksamhet.

– Huruvida det föreligger inskränkningar av artiklarna 45 och 49 FEUF

37 Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela unionen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

38 Även om dessa bestämmelser enligt sin lydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten förfogar medlemsstaternas medborgare i detta sammanhang särskilt över en rätt som följer direkt av fördraget, nämligen att lämna sitt hemland för att bege sig till en annan medlemsstat och uppehålla sig där för att utöva ekonomisk verksamhet (dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

39 Bestämmelser som hindrar eller avhåller en medborgare i en medlemsstat från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet eller sin etableringsfrihet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda medborgarnas nationalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16, och dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

40 Enligt fast rättspraxis ska också varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

41 I förevarande fall föreskriver artikel 10.8 CIRS att vid utbyte av bolagsandelar ska tilldelning, till följd av utbytet, av värdepapper motsvarande bolagets kapital till det förvärvade bolagets bolagsmän inte föranleda beskattning av dessa bolagsmän om de för skatteändamål fortsätter att värdera de nya bolagsandelarna i nivå med de gamla, dock utan att detta påverkar beskattningen av den

kontantersättning som de eventuellt erhåller. Som Republiken Portugal bekräftade vid förhandlingen, uppbärs skatten på värdeökningen till följd av ett sådant utbyte från den skattskyldige först om och när de andelar som mottagits vid det utbytet avyttras slutligt.

42 Artikel 10.9 a CIRS föreskriver ett undantag från den regeln genom att fordra att skattskyldiga som flyttar från Portugal inkluderar det belopp som i enlighet med artikel 10.8 CIRS inte hade beskattats vid utbytet av bolagsandelarna i den skattepliktiga inkomsten för det kalenderår då flytten ägde rum.

43 Medan skattskyldiga som bor kvar i Portugal beviljas uppskov med beskattningen av värdeökningen som uppkommer vid utbytet av bolagsandelarna tills de andelar som mottagits vid utbytet sedermera avyttras, är de skattskyldiga som flyttar från Portugal skyldiga att till följd av flytten omedelbart betala skatten på värdeökningen som uppkommer vid utbytet.

44 Denna skillnad i behandling vad gäller beskattningen av värdeökningarna i fråga utgör en nackdel i likviditetshänseende för en skattskyldig som önskar flytta från Portugal jämfört med en skattskyldig som bor kvar i Portugal. Medan den förstnämnde enbart till följd av flytten blir skyldig att betala skatt på en värdeökning som ännu inte realiserats och som denne alltså inte förfogar över, behöver den sistnämnde inte betala skatten förrän, och endast i den utsträckning som, den faktiskt realiseras (se, analogt, dom av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 46).

45 Det framgår av domstolens praxis att det utgör en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten om en likviditetsfördel inte beviljas i en gränsöverskridande situation men däremot beviljas i en likvärdig inhemsk situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkterna 59 och 61).

46 Det framgår inte av handlingarna i målet att denna skillnad i behandling kan förklaras av någon objektiv skillnad mellan situationerna. Republiken Portugal har inte heller hävdat inför domstolen att så är fallet. När det gäller en medlemsstats lagstiftning om beskattningen av värdeökningar som genererats inom dess territorium, liknar situationen för den som flyttar från den medlemsstaten till en annan medlemsstat situationen för den som bor kvar i den förstnämnda medlemsstaten med avseende på beskattningen av inkomst som redan realiserats i denna medlemsstat före flytten (se, analogt, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

47 Av detta följer att skillnaden i behandling enligt artikel 10.9 a CIRS, vad gäller beskattning av värdeökningar till följd av utbyte av bolagsandelar, av en skattskyldig som flyttar från Portugal respektive en skattskyldig som bor kvar där utgör en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare och för etableringsfriheten, i den mening som avses i artiklarna 45 och 49 FEUF.

– Motivering av inskränkningarna av friheterna enligt artiklarna 45 och 49 FEUF

48 Domstolen ska pröva om den inskränkning av friheterna enligt artiklarna 45 och 49 FEUF som följer av artikel 10.9 a CIRS är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, bland annat, dom av den 18 januari 2007, kommissionen/Sverige, C-104/06, EU:C:2007:40, punkt 25, och dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42).

49 Det ankommer på medlemsstaten att visa dels att dess lagstiftning svarar mot ett ändamål av allmänintresse, dels att den är förenlig med proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 september 2007, kommissionen/Italien, C-260/04, EU:C:2007:508, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

50 Republiken Portugal har som motivering anfört behovet av att för det första i enlighet med territorialitetsprincipen upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, för det andra bevara skattesystemets inre sammanhang och för det tredje säkerställa en effektiv skattekontroll och förhindra skatteundandragande och skatteflykt.

51 Vad för det första gäller ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, erinrar domstolen för det första om att detta är ett av domstolen erkänt legitimt mål och för det andra om att det av fast rättspraxis följer att medlemsstaterna, så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom avtal eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

52 Kommissionen har emellertid gjort gällande att Republiken Portugal inte kan grunda sig på domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), för att motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna med behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom den domen hänför sig till beskattning av orealiserade värdeökningar hos bolag, inte hos privatpersoner. Enligt kommissionen är det tvärtom domen av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), och domen av den 7 september 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), som är relevanta i det aktuella sammanhanget. De domarna rörde beskattning av orealiserade värdeökningar för fysiska personer vid flytt från en medlemsstat till en annan.

53 Även om domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), förvisso avsåg beskattning av värdeökningar hos bolag, har domstolen sedermera överfört principerna från den domen till att även gälla beskattning av värdeökningar för fysiska personer (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkterna 75–78, och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkterna 65–67).

54 Att det i de två sistnämnda domarna var fråga om realiserade värdeökningar, och inte som här orealiserade värdeökningar, saknar betydelse. Vare sig det gäller de ena eller de andra av dessa värdeökningar är det nämligen enbart av betydelse att liknande transaktioner – om de hade genomförts inom en medlemsstats territorium – inte, till skillnad från en gränsöverskridande transaktion, skulle ha medfört en omedelbar beskattning av dessa värdeökningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 71).

55 Eftersom kommissionen har ifrågasatt legitimiteten hos ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna vad gäller utflyttningsskatt för fysiska personer på orealiserade värdeökningar, av den anledningen att dessa inte kan dra av kapitalförluster som eventuellt realiseras efter flytten till en annan medlemsstat i denna andra medlemsstat, räcker det att erinra om att domstolen har slagit fast att den omständigheten att den mottagande medlemsstaten eventuellt inte beaktar värdeminskningar inte medför någon skyldighet för ursprungsmedlemsstaten att vid den tidpunkt då de nya bolagsandelarna slutligt avyttras räkna om den skatt som ska betalas, vilken blivit slutligt fastställd vid den tidpunkt då den skattskyldige på grund av att denne flyttade sin hemvist upphörde att vara skattskyldig i ursprungsmedlemsstaten (se, analogt, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 61).

56 Det finns följaktligen inget objektivt skäl att, för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, göra åtskillnad mellan utflyttningsskatt för fysiska respektive juridiska personer avseende orealiserade värdeökningar.

57 Det ska vidare påpekas att artikel 10.9 a CIRS är ägnad att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna. Utflyttningsskatten vid flytt avser nämligen att i ursprungsmedlemsstaten inkomstbeskatta orealiserade värdeökningar, vilka vid sin uppkomst

omfattades av den medlemsstatens beskattningsrätt, före bytet av hemvist. De värdeökningar som realiseras efter flytten beskattas enbart i den värdmedlemsstat där de har uppkommit, varigenom de undgår dubbelbeskattning (se, analogt, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 48).

58 Vad gäller frågan huruvida den bestämmelsen – som föreskriver omedelbar beskattning, vid den tidpunkt då den skattskyldige flyttar från Portugal till en annan stat, av orealiserade värdeökningar till följd av ett utbyte av bolagsandelar – går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att fördela beskattningsrätten, erinrar domstolen om att den i domen av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52), slog fast att lagstiftning i en medlemsstat som föreskriver att skatt ska ta ut omedelbart på orealiserade värdeökningar avseende egendom i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, vid själva tidpunkten för flytten, är oproportionerlig. Det finns nämligen åtgärder som är mindre ingripande i etableringsfriheten än att uppbära skatten omedelbart (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 73 och 85, och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkterna 67 och där angiven rättspraxis).

59 Domstolen har konstaterat att en nationell lagstiftning som ger 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, att få uppskov med betalningen av nämnda skatt, eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning, är en åtgärd som utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än omedelbar uppbörd av skatten (se dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 73 och 85, och dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 67 och där angiven rättspraxis). Domstolen har också medgett att den berörda medlemsstaten även kan ta hänsyn till risken för att skatten inte kan uppbäras – en risk som ökar ju längre tiden går – i sin nationella lagstiftning om uppskov med betalningen av skatt, genom att exempelvis kräva ställande av bankgaranti (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74).

60 Sett till den rättspraxis som hänvisas till i de två föregående punkterna, konstaterar domstolen att artikel 10.9 a CIRS går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom de relevanta bestämmelserna i nationell rätt inte ger en skattskyldig som flyttar från Portugal till en annan medlemsstat möjlighet att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten på en värdeökning till följd av utbyte av bolagsandelar och, å andra sidan, att få uppskov med betalningen, något som oundvikligen leder till en administrativ börda för den skattskyldige i samband med bevakningen av överförda tillgångar, och fordrar en bankgaranti (se, analogt, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 73 och 74).

61 Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan följaktligen inte motivera den inskränkning av friheterna enligt artiklarna 45 och 49 FEUF som följer av artikel 10.9 a CIRS.

62 Vad för det andra gäller behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet, erinrar domstolen om att den har erkänt det behovet som ett tvingande skäl av allmänintresse. För att en sådan motivering ska kunna godtas måste det visas att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation för denna fördel som består i ett visst skatteuttag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 74 och där angiven rättspraxis).

63 Republiken Portugal har gjort gällande att den nationella bestämmelsen i fråga är nödvändig för att säkerställa detta inre sammanhang, eftersom den skattefördel som ges i form av uppskov med beskattningen upphör när det visar sig omöjligt att uppbära skatten senare på grund av att den skattskyldige inte längre har hemvist i Portugal. Enligt medlemsstaten är det väsentligt för att

uppskovssystemet ska fungera väl att det finns ett samband, beträffande samma skattskyldige och samma beskattning, mellan att en skattefördel i form av ett uppskov beviljas och att skatten på värdeökningen faktiskt uppbärs vid en senare tidpunkt.

64 Domstolen konstaterar att Republiken Portugal inte har visat att det finns ett direkt samband mellan den skattefördel som föreskrivs i artikel 10.8 CIRS och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån. Medan, i en gränsöverskridande situation, som regleras i artikel 10.9 a CIRS, den skattefördel som beviljas enligt artikel 10.8 CIRS kompenseras av ett skatteuttag, eftersom den skatt som ska betalas med nödvändighet uppbärs vid den tidpunkt då den skattskyldige flyttar från Portugal, förhåller det sig annorlunda i en rent intern situation, som regleras i artikel 10.8 CIRS. Det framgår av prövningen av den bestämmelsen att skatten på en värdeökning till följd av utbyte av bolagsandelar endast uppbärs vid en eventuell slutlig avyttring av de andelar som mottagits vid detta utbyte. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 60 i sitt förslag till avgörande, kan en skattskyldig som behåller sin hemvist i Portugal alltid, så länge han eller hon inte avyttrar de mottagna bolagsandelarna, ta del av skattefördelen enligt artikel 10.8 CIRS. Det är således inte säkert att denne någonsin kommer att betala skatten. Det påstådda sambandet mellan den förmån som beviljas den skattskyldige och beskattningen är följaktligen inte säkerställt (se, analogt, dom av den 26 oktober 2006, kommissionen/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, punkt 27).

65 Republiken Portugals argument att bestämmelsen i fråga är objektivt motiverad av behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang kan därför inte godtas.

66 Vad för det tredje gäller effektiv skattekontroll och bekämpandet av skatteflykt och skatteundandragande som motivering, konstaterar domstolen att Republiken Portugal i sitt svaromål inte mer än nämnde den motiveringen. Medlemsstaten utvecklade över huvud inte talan på den punkten.

67 Den motiveringen kan därför inte godtas.

68 Domstolen konstaterar därmed att artikel 10.9 a CIRS utgör en otillåten inskränkning som är förbjuden enligt artiklarna 45 och 49 FEUF och att kommissionens anmärkning om att den berörda medlemsstaten underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt dessa artiklar i EUF-fördraget är välgrundad.

– Åsidosättande av artikel 21 FEUF

69 Vad gäller unionsmedborgare som önskar röra sig inom unionen utan avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet blir slutsatsen densamma, och av samma skäl, beträffande anmärkningen om åsidosättande av artikel 21 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 91).

ii) Huruvida det föreligger en inskränkning av artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet

70 Innehållet i artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet motsvarar det i artiklarna 45 och 49 FEUF (se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 95).

71 Den unionsrättspraxis som avser inskränkningar i utövandet av de fria rörligheterna inom Europeiska unionen kan förvisso inte tillämpas fullt ut på de friheter som garanteras i EES-avtalet, eftersom utövandet av dem ingår i ett annat rättsligt sammanhang (dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 81 och där angiven rättspraxis).

72 I förevarande fall har Republiken Portugal emellertid inte angett varför övervägandena rörande avsaknaden av motivering för inskränkningarna i den fria rörligheten, såsom den garanteras av fördraget, som lett till slutsatserna i punkterna 61, 65 och 66 ovan, inte kan tillämpas på samma sätt på de friheter som garanteras genom EES-avtalet.

73 Domstolen konstaterar därför att artikel 10.9 a CIRS utgör en inskränkning som är förbjuden enligt artiklarna 28 och 31 EES-avtalet och att kommissionens anmärkning om att den berörda medlemsstaten inte uppfyllt sina skyldigheter enligt dessa bestämmelser i EES-avtalet är välgrundad.

2. Överlåtelse till ett bolag av samtliga tillgångar och skulder med koppling till en enskild verksamhet

a) Parternas argument

74 Kommissionen har anfört att när en fysisk person överlåter tillgångar och skulder till ett bolag i utbyte mot andelar i bolaget, föreskriver artikel 38 CIRS olika skattemässig behandling beroende på om överlåtelsen sker till ett bolag som har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal eller till ett bolag som har sitt säte eller verkliga ledning utanför det landet. I det förstnämnda fallet beskattas värdeökningar först när tillgångarna eller skulderna avyttras av bolaget som mottagit dem, förutsatt att vissa andra villkor också är uppfyllda. I det senare fallet, däremot, beskattas värdeökningarna omedelbart. Kommissionen anser att Republiken Portugal bör tillämpa samma regel oavsett om det bolag som tillgångarna och skulderna överlåtits till har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal eller inte.

75 Kommissionen anser därför att artikel 38 CIRS strider mot artikel 49 FEUF och artikel 31 i EES-avtalet och, av det skäl som den angett inom ramen för sin anmärkning avseende artikel 10 CIRS, går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa skattesystemets effektivitet. Republiken Portugal skulle exempelvis med stöd av direktiv 2011/16 regelbundet kunna begära upplysningar från de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där det bolag som tillgångarna och skulderna har överlåtits till har sitt säte eller sin verkliga ledning, i syfte att kontrollera huruvida nämnda bolag fortfarande innehar dessa tillgångar och skulder. Först om det har visats att de överlåtna tillgångarna och skulderna har avyttrats av bolaget ska, enligt kommissionen, värdeökningen i fråga beskattas. Kommissionen har vidare hänvisat till direktiv 2010/24, som även är relevant i situationer då skatten på värdeökningen inte har betalats.

76 Republiken Portugal har gjort gällande att artikel 38 CIRS föreskriver uppskov med beskattningen av värdeökningar i samband med bildande av bolag eller majoritetsägande i redan existerande bolag genom apport av samtliga tillgångar och skulder som ingår i en fysisk persons näringsverksamhet. Syftet med den bestämmelsen är att medge ändringar av den juridiska form under vilken en ekonomisk verksamhet bedrivs utan att beskatta värdeökningar till följd av apport av egendom vid apporttillfället. Fördelen att få uppskov med skatten till dess att den överlåtna egendomen senare avyttras, förutsatt att det avyttrande bolaget uppfyller vissa krav på att bokföra den överlåtna egendomen, gör att principen om ekonomisk kontinuitet kan garanteras, så att beskattningen av motsvarande inkomster kan säkerställas. Det är nödvändigt att ställa upp ett villkor om platsen för det avyttrande bolagets säte eller verkliga ledning för att i avsaknad av harmoniseringsåtgärder säkerställa att principen om ekonomisk kontinuitet iakttas och att de överlåtna tillgångarna och skulderna beskattas vid ett senare tillfälle, med tanke på att Republiken Portugal inte längre har rätt att beskatta ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning utanför Portugal – den beskattningsrätten tillkommer i stället den stat där bolaget har sitt säte eller sin verkliga ledning.

77 Åtgärden i fråga är således förenlig med den skatterättsliga territorialitetsprincipen och motiverad av behovet av att garantera en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

b) Domstolens bedömning

78 Domstolen ska pröva skattebestämmelserna i artikel 38 CIRS först mot bakgrund av artikel 49 FEUF och därefter mot bakgrund av artikel 31 i EES-avtalet.

i) Åsidosättande av artikel 49 FEUF

79 Enligt domstolens praxis är artikel 49 FEUF tillämplig på samtliga personer som, oavsett medborgarskap, är bosatta i en medlemsstat och har ett andelsinnehav i ett bolag i en annan medlemsstat som ger ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att styra dess verksamhet (se dom av den 18 december 2014, X, C-87/13, EU:C: 2014:2459, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

80 I förevarande fall är fördelen av att få uppskov med beskattningen med stöd av artikel 38.1 CIRS villkorad, enligt punkt b i den bestämmelsen, av att den fysiska person som överlåter samtliga tillgångar och skulder från en näringsverksamhet till ett bolag innehar minst 50 procent av bolagskapitalet.

81 Artikel 38.1 CIRS omfattas således av etableringsfriheten.

82 Samma bestämmelse föreskriver att ökning av bolagskapital genom en fysisk persons överlåtelse av samtliga tillgångar och skulder som denne har använt i en näringsverksamhet inte ska betraktas som ett skattepliktigt resultat, om villkoren i artikel 38.1 a–e CIRS är uppfyllda. Enligt artikel 38.1 a CIRS ska den enhet som egendomen överlåts till vara ett bolag som har sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning i Portugal. Som Republiken Portugal bekräftade vid förhandlingen, uppbärs skatten i sådana fall från det bolag som egendomen överlåtits till vid den tidpunkt detta bolag i sin tur senare avyttrar egendomen i fråga. Om det bolag som egendomen överlåtits till däremot inte har sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning i Portugal, är den fysiska person som gör överlåtelsen undantagen från skattefördelen i artikel 38.1 CIRS och är därför omedelbart skyldig att betala skatt på värdeökningen.

83 För fysiska personer som överlåter alla tillgångarna och skulderna i fråga till ett bolag som har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal, ska således skatten på värdeökningen betalas av det bolaget som egendomen överlåtits till vid den tidpunkt detta bolag i sin tur senare avyttrar denna egendom, medan fysiska personer som överlåter alla tillgångarna och skulderna till ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan stat än Portugal blir betalningsskyldiga för skatt på värdeökningen vid tidpunkten för överlåtelsen.

84 Sådana skattebestämmelser är en nackdel ur likviditetssynpunkt för en skattskyldig som överlåter alla tillgångarna och skulderna i fråga till ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning utanför Portugal, jämfört med en skattskyldig som överlåter motsvarande egendom till ett bolag som har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal. De utgör därmed en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i den rättspraxis som har redovisats i punkterna 37–40 ovan.

85 Det framgår inte av handlingarna i målet att denna skillnad kan förklaras med att situationerna är objektivt olika, och Republiken Portugal har för övrigt inte heller inför domstolen hävdat att så skulle vara fallet.

86 För att motivera den inskränkning av etableringsfriheten, såsom den garanteras genom fördraget, som bestämmelsen i fråga innebär, har Republiken Portugal anfört dels behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i enlighet med territorialitetsprincipen, dels behovet av att garantera den ekonomiska kontinuiteten.

87 Vad för det första gäller ändamålet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna konstaterar domstolen, sett till vad som anförts i punkt 59 ovan, att artikel 38.1 a CIRS går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet, eftersom det finns åtgärder som är mindre ingripande i etableringsfriheten än en omedelbar beskattning.

88 Under dessa förhållanden kan den inskränkning av etableringsfriheten som följer av artikel 38.1 a CIRS inte rättfärdigas av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

89 Vad för det andra gäller motiveringen rörande behovet av att garantera den ekonomiska kontinuiteten, har Republiken Portugal åberopat behovet av att villkora skatteuppskovet med vissa krav på det bolag som egendomen överlåtits till vad gäller att bokföra den överlåtna egendomen. Enligt den medlemsstaten kan det i avsaknad av harmoniseringsåtgärder inte säkerställas att dessa krav uppfylls beträffande bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan stat, eftersom det inte är Republiken Portugal utan hemviststaten som har beskattningsrätten över dessa.

90 Domstolen erinrar om att kravet att det bolag som egendomen överlåtits till har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal syftar till att säkerställa att den portugisiska staten faktiskt ska kunna uppbära skatt på värdeökningarna i fråga. Som påpekats i punkterna 87 och 88 ovan, kan det syftet dock inte motivera skillnaden i behandlingen av fysiska personer beroende på om de överlåter alla tillgångarna och skulderna i fråga till ett bolag som har sitt säte och sin verkliga ledning i Portugal eller till ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i en annan stat, eftersom ett sådant syfte kan säkerställas utan att det är nödvändigt att göra en åtskillnad mellan en rent intern och en gränsöverskridande situation. Av de skäl som anförts i de punkterna är den inskränkning av etableringsfriheten som följer av artikel 38.1 a CIRS oproportionerlig i förhållande till syftet.

91 Artikel 38.1 a CIRS utgör följaktligen en förbjuden inskränkning av artikel 49 FEUF, och kommissionens anmärkning att den berörda medlemsstaten underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt denna artikel i EUF-fördraget är välgrundad.

ii) Åsidosättande av artikel 31 i EES-avtalet

92 Republiken Portugal har inte angett några skäl till varför övervägandena rörande avsaknaden av motivering för inskränkningarna av etableringsfriheten enligt EUF-fördraget, vilka lett till slutsatserna i punkterna 87–90 ovan, inte kan tillämpas på motsvarande sätt på etableringsfriheten enligt EES-avtalet.

93 Artikel 38.1 a CIRS utgör följaktligen en förbjuden inskränkning av artikel 31 i EES-avtalet, och kommissionens anmärkning att den berörda medlemsstaten underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt denna artikel i EES-avtalet är välgrundad.

94 Av vad som har anförts följer att Republiken Portugal

— har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla artikel 10.9 a CIRS, enligt vilken, för en skattskyldig som upphör att ha sin hemvist i Portugal, det belopp som enligt artikel 10.8 i nämnda lag inte beskattades vid ett utbyte av bolagsandelar ska beaktas som värdeökning vid beskattningen för det år då hemvisten där upphörde, och

— har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF och artikel 31 i EES-avtalet genom att anta och bibehålla artikel 38.1 a CIRS, enligt vilken fördelen att få uppskov med beskattningen enligt den bestämmelsen är förbehållen fysiska personer som överlåter samtliga tillgångar och skulder från en enskild näringsverksamhet till ett bolag som har sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning i Portugal.

Rättegångskostnader

95 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

96 Kommissionen har yrkat att Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom medlemsstaten har tappat målet, ska den förpliktas att bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader.

97 Enligt artikel 140.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Förbundsrepubliken Tyskland ska därför bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 21, 45 och 49 FEUF samt artiklarna 28 och 31 i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 genom att anta och bibehålla artikel 10.9 a i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lagen om inkomstskatt för fysiska personer), enligt vilken, för en skattskyldig som upphör att ha sin hemvist i Portugal, det belopp som enligt artikel 10.8 i nämnda lag inte beskattades vid ett utbyte av bolagsandelar ska beaktas som värdeökning vid beskattningen för det år då hemvisten där upphörde.**

2) **Republiken Portugal har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF och artikel 31 i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att anta och bibehålla artikel 38.1 a i nämnda lag, enligt vilken fördelen att få uppskov med beskattningen enligt den bestämmelsen är förbehållen fysiska personer som överlåter samtliga tillgångar och skulder från en enskild näringsverksamhet till ett bolag som har sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning i Portugal.**

3) **Republiken Portugal ska bära sina rättegångskostnader samt ersätta Europeiska kommissionens rättegångskostnader.**

4) **Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter