Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

12. juli 2012 *

»Traktatbrud — artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF — EØS-aftalens artikel 28 og 31 — skattelovgivning — en skattepligtig, der flytter sin bopæl til udlandet — forpligtelse til at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår — fortabelse af eventuel fordel, der består i henstand med betaling af skattegælden«

I sag C-269/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 15. juli 2009,

Europa-Kommissionen ved R. Lyal og F. Jimeno Fernández, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved M. Lumma, C. Blaschke og K. Petersen, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

Kongeriget Nederlandene ved C. Wissels og M. de Ree, som befuldmægtigede,

Den Portugisiske Republik ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget,

intervenienter,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits og M. Berger (refererende dommer),

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

* Processprog: spansk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. juni 2011,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt artikel 28 og 31 i aftalen om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet det har udstedt og opretholdt en bestemmelse i artikel 14 i lov nr. 35/2006 af 28. november 2006 (BOE nr. 285 af 29.11.2006, s. 41735, og berigtigelse i BOE nr. 57 af 7.3.2007, s. 9634) om beskatning af fysiske personers indkomst og om delvis ændring af lov om selskabsbeskatning, lov om beskatning af ikke-hjemmehørende personers indkomst samt lov om formuebeskatning (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), der pålægger skattepligtige, som flytter deres bopæl til udlandet, at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige.

Spanske retsforskrifter

2 Artikel 14, stk. 1, i lov nr. 35/2006, der vedrører tidsmæssige aspekter om, hvordan skattepligtig indkomst skal tages i betragtning, indfører følgende almindelige regel:

»De indtægter og udgifter, der fastlægger de indtægter, der skal indgå i beskatningsgrundlaget, opkræves i den tilsvarende beskatningsperiode i overensstemmelse med følgende kriterier:

a) Arbejdsindtægter og kapitalindkomster henføres til den periode, hvor de skal udbetales til modtagerne.

b) Indkomst af erhvervsvirksomhed beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i lovgivningen om selskabsskat med forbehold for de særlige bestemmelser, der er indført ved loven.

c) Gevinster og tab henføres til den beskatningsperiode, hvor ændringen i formuen indtrådte.«

3 Lovens artikel 14, stk. 2, fastsætter en række særlige regler vedrørende den tidsmæssige periode, som de forskellige typer indtægter skal henføres til.

4 Lovens artikel 14, stk. 3, bestemmer:

»Såfremt den berørte person mister sin egenskab af skattepligtig som følge af, at vedkommende skifter bopæl, skal alle indtægter, som endnu ikke er henført til en beskatningsperiode, indgå i det beskatningsgrundlag, der svarer til den sidste beskatningsperiode, for hvilke der skulle indgives en erklæring vedrørende denne skat, i overensstemmelse med de ved lov fastsatte betingelser og i givet fald gennem en supplerende erklæring uden en sanktion, morarenter eller tillægsgebyr.«

Den administrative procedure

5 Idet Kommissionen fandt, at den nationale lovgivning om den skattemæssige behandling af en fysisk person, der flytter sin bopæl uden for Spanien, var i strid med artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, fremsendte den den 29. februar 2008 en åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien, hvori den navnlig gjorde gældende, at denne forskelsbehandling straffer personer, der ønsker at forlade denne medlemsstat, i forhold til de personer, som forbliver i denne stat, idet de førstenævnte pålægges at betale skat på det tidspunkt, hvor de flytter, uden mulighed for at opnå henstand med denne betaling.

6 I svarskrivelse af 7. maj 2008 fremførte Kongeriget Spanien grundene til, at det fandt, at den omhandlede ordning ikke udgjorde en tilsidesættelse af hverken EF-traktaten eller EØS-aftalen.

7 Da Kommissionen ikke var overbevist af de af Kongeriget Spanien fremførte argumenter, fremsendte den ved skrivelse af 17. oktober 2008 en begrundet udtalelse til denne medlemsstat, hvori den opfordrede medlemsstaten til inden to måneder at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse.

8 Kongeriget Spanien gentog ved skrivelse af 18. december 2008 i det væsentlige de argumenter, som den allerede havde fremført i sin tidligere korrespondance.

9 Da Kommissionen ikke var tilfreds med dette svar, anlagde den nærværende søgsmål.

10 Domstolens præsident har ved kendelse af 25. november 2009 givet Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik tilladelse til at intervenere til støtte for Kongeriget Spaniens påstande.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

11 Det er Kommissionens opfattelse, at den omhandlede spanske lovgivning indebærer en dårligere stilling i økonomisk henseende for fysiske personer, der flytter deres bopæl til udlandet, idet endnu ikke beskattede indtægter henføres til beskatningsgrundlaget for det seneste år, hvor disse personer var bosiddende i landet. Disse personer er således forpligtet til at betale skat på tidspunktet for flytningen af deres bopæl, mens de skattepligtige, der bevarer deres bopæl på det spanske område, ikke er underlagt en sådan forpligtelse. Dermed tillader denne lovgivning en forskelsbehandling, mens en sådan regel skal anvendes, uanset om den fysiske person bevarer sin bopæl på det spanske område eller ej.

12 Kommissionen har i det væsentlige baseret sin argumentation på de principper, der ligger til grund for dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (sag C-9/02, Sml. I, s. 2409), idet den imidlertid har medgivet, at nævnte dom vedrører faktiske omstændigheder, der er forskellige fra de i denne sag omhandlede.

13 Kommissionen har først indvendt mod argumentet om, at de restriktioner, som den omhandlede spanske lovgivning i givet fald måtte give anledning til, under alle omstændigheder er meget begrænsede, at det følger af fast retspraksis, at enhver national foranstaltning, som ganske vist måtte finde anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihed, udgør en restriktion.

14 Kommissionen finder således, at den nævnte lovgivning udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed og for etableringsfriheden, men anerkender at denne i princippet kan være begrundet i det almene hensyn, der består i behovet for at sikre en effektiv skatteopkrævning og fordelingen af beskatningskompetencen. Kommissionen har imidlertid bestridt, at denne lovgivning er forholdsmæssig.

15 Kommissionen har i denne forbindelse anført for det første, at det nationale skattesystems effektivitet ikke er truet, for så vidt som der findes andre passende instrumenter, der gør det muligt at sikre denne effektivitet, herunder Rådets direktiv 76/308/EØF af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EFT L 73, s. 18), som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001 (EFT L 175, s. 17, herefter »direktiv 76/308«), Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT L 359, s. 30, herefter »direktiv 77/799«), og Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT L 150, s. 28).

16 Hvad angår det af Kongeriget Spanien anførte om, at disse EU-retlige instrumenter ikke er tilstrækkelige til at sikre skattesystemernes effektivitet, har Kommissionen gjort gældende, at det tilkommer medlemsstaterne at vedtage de nødvendige mekanismer for at sikre en effektiv gennemførelse af disse direktiver og at korrigere for visse mulige mangler, der er konstateret ved den praktiske anvendelse af ordningen om gensidig bistand. Derimod kan medlemsstaterne ikke vedtage foranstaltninger, der som den omhandlede nationale lovgivning medfører forskelsbehandling.

17 Som svar på argumentet om, at Kommissionen selv har medgivet, at de nævnte retlige instrumenter er ineffektive, har Kommissionen gjort gældende, at Kongeriget Spanien har begrænset sig til at citere isolerede passager af begrundelsen til forslag til Rådets direktiv om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger (KOM(2009) 28 endelig) af 2. februar 2009, som støtte for sine argumenter. Kommissionen har som forklaring af de grunde, der førte til dette direktivforslag, anført, at dette havde til formål at indføre en række forbedringer og ikke at vedtage en ny ordning om gensidig bistand, hvilket ifølge Kommissionen ligeledes er tilfældet med hensyn til lovgivningen om udveksling af oplysninger. Kommissionen har desuden bestridt Kongeriget Spaniens konklusioner vedrørende det nævnte forslag, bl.a. hvad angår antallet af fordringer, der faktisk inddrives af det samlede antal fordringer, der har været genstand for et krav.

18 For det andet finder Kommissionen, uden at bestride den ret, som medlemsstaterne har til at anvende deres skattelovgivning på indtægter, der er oppebåret på deres område, selv om den skattepligtige har flyttet sine aktiviteter til en anden medlemsstat, at opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen ikke kan begrunde, at de regler, der finder anvendelse på skattepligtige, ændres alene på det grundlag, at de flytter deres bopæl til udlandet.

19 Kommissionen nærer i denne forbindelse tvivl om relevansen for den foreliggende sag af dels dom af 3. oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (sag C-290/04, Sml. I, s. 9461), eftersom der i den sag, der gav anledning til denne dom, ikke fandt en flytning af den skattepligtiges bopæl til en anden medlemsstat sted, dels af dom af 12. juli 2005, Schempp (sag C-403/03, Sml. I, s. 6421), navnlig på grund af, at flytningen af bopælen i den sidstnævnte dom ikke gav anledning til en anderledes skattemæssig behandling af den skattepligtige, og at der ikke opstod en hindring af den frie bevægelighed eller for etableringsfriheden.

20 Kommissionen har endvidere anfægtet henvisningen til dom af 7. september 2006, N (sag C-470/04, Sml. I, s. 7409), eftersom Domstolen i denne dom tiltrådte, at skattegælden kunne fastlægges på tidspunktet for flytningen af bopælen, hvilket den anser for legitimt, til forskel fra den i den foreliggende sag omhandlede lovgivning, der ligeledes forudsætter betaling af denne gæld.

21 Kommissionen har i denne sammenhæng tillige afvist alle de argumenter, der er anført til støtte for en anvendelse af dom af 22. december 2008, Truck Center (sag C-282/07, Sml. I, s. 10767), idet den bl.a. har fremhævet den forskellige karakter af den beskatning, der var genstand for den sag, der gav anledning til nævnte dom.

22 Hvad for det tredje angår det angivelige tab af forbindelse mellem den skattepligtige og den spanske skatteforvaltning ved flytningen af den skattepligtiges bopæl til udlandet, har Kommissionen bestridt den omstændighed, at den skattepligtige mister enhver forbindelse til denne forvaltning, og at den eventuelle betaling af skattegælden som følge af denne flytning derfor ikke kan kræves ved tvangsfuldbyrdelse eller andre tvangsforanstaltninger.

23 Kommissionen har endvidere, som svar på argumentet om, at den skattepligtige, der flytter sin bopæl til udlandet, har mulighed for at udsætte betalingen af skatten ved et stille visse garantier, uden at disse under alle omstændigheder er strengere end dem, der gælder for skattepligtige, der forbliver i Spanien, bemærket, at de sidstnævnte skattepligtige automatisk nyder gavn af muligheden for at opnå henstand med betaling af skatten, uden at skulle opfylde de krav, der pålægges en skattepligtig, der flytter sin bopæl til en anden medlemsstat.

24 Hvad angår anvendelsen af den omhandlede lovgivning på stater, der har tiltrådt EØS-aftalen, men som ikke er medlemmer af Unionen, har Kommissionen fremhævet, at selv om de direktiver, der er nævnt i denne doms præmis 15, ikke finder anvendelse på disse stater, er de bagvedliggende betragtninger imidlertid ligeledes gyldige i de tilfælde, hvor der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en bestemmelse om udveksling af oplysninger. Kommissionen har endvidere bemærket, at i det tilfælde, hvor der, i betragtning af, at der mangler en mekanisme, som svarer til den, der er fastsat i disse direktiver, ikke findes et umiddelbart middel til opkrævning af en skattegæld, kan den berørte skattepligtige imidlertid besidde aktiver i Spanien, over hvilke det er muligt at udøve tvangsforanstaltninger og fuldbyrdelse.

25 Kongeriget Spanien, der herved støttes af Den Portugisiske Republik, har for det første bestridt, at den omhandlede lovgivning udgør en restriktion i forhold til de grundlæggende friheder, som Kommissionen har påberåbt sig, og det har anfægtet, at praksis i dommen i sagen de Lasteyrie du Saillant kan finde anvendelse på den foreliggende sag, idet medlemsstaten har fremhævet, at den omhandlede lovgivning ikke har til formål at beskatte latente kapitalgevinster, men derimod allerede oppebårne indtægter.

26 Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republik har i denne forbindelse ligeledes på den ene side gjort gældende, at den skattepligtige, der flytter sin bopæl, i medfør af denne lovgivning ikke er pligtig til at betale skat af indtægter, som den pågældende endnu ikke har oppebåret, og som vedkommende derfor ikke disponerer over.

27 Eftersom den nævnte lovgivning udelukkende fastsætter en anticiperet hensyntagen til indtægter, der allerede er opnået i Spanien, og ikke en betaling af skat af fremtidige indtægter, kan den på den anden side under ingen omstændigheder føre til dobbeltbeskatning. En sådan lovgivning kan følgelig ikke have en negativ indflydelse på en persons beslutning om at udøve sin ret til fri bevægelighed, til at tage ophold og til at etablere sig.

28 Kongeriget Spanien har for det andet, støttet af alle de medlemsstater, der har interveneret i tvisten, gjort gældende, at selv om den omhandlede lovgivning udgør en restriktion i forhold til de grundlæggende friheder, som Kommissionen har påberåbt sig, er den begrundet af almennyttige formål om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, en effektiv skatteopkrævning og sammenhæng i det spanske skattesystem.

29 Hvad angår spørgsmålet om at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen finder Kongeriget Spanien, at N-dommen er relevant med henblik på at analysere den nævnte lovgivning, eftersom denne lovgivning forfølger det samme formål, som den nederlandske ordning, der var genstand for den sag, der gav anledning til N-dommen.

30 Hvad angår sikringen af skatteopkrævningen, har Kongeriget Spanien fremhævet, at den omhandlede lovgivning tilsigter at undgå, at indtægter, der allerede er opnået af den skattepligtige, først tages i betragtning på et senere tidspunkt, hvor den skattepligtige ikke længere har bopæl i Spanien og derfor har mistet alle forbindelser til den spanske skatteforvaltning.

31 Kongeriget Spanien har i denne forbindelse dels henvist til fast retspraksis, hvorefter situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som udgangspunkt ikke er sammenlignelig. Dels har den fremhævet den omstændighed, at hjemmehørende skattepligtige er direkte underlagt den omhandlede medlemsstats skatteforvaltnings kontrol, hvilken forvaltning også kan sikre tvangsmæssig inddrivelse af skatten. Hvad derimod angår ikke-hjemmehørende kræver inddrivelsen af skatten under alle omstændigheder bistand fra skatteforvaltningen i denne stat.

32 Det er under disse omstændigheder indlysende, at en skattepligtigs fortabelse af status som bosiddende i Spanien indebærer retlige og faktiske begrænsninger for den spanske skatteforvaltning, der vanskeliggør eller umuliggør inddrivelsen af skattegæld samt udøvelsen af de beføjelser, som denne forvaltning har i forbindelse med inddrivelse.

33 Kongeriget Spanien har i denne sammenhæng gjort gældende, at de interne mekanismer og Unionens samarbejdsmekanismer ikke befinder sig på samme plan. Det kan således ikke nægtes, at en bestemmelse, der netop har til formål at fjerne de grundlæggende vanskeligheder ved inddrivelse i et tilfælde, hvor debitor er en ikke-hjemmehørende skattepligtig, kan være begrundet, selv om det er muligt at anvende en samarbejdsmekanisme. Kongeriget Spanien har desuden, støttet af bl.a. Forbundsrepublikken Tyskland, gjort gældende, at denne opfattelse blev tiltrådt af Domstolen i Truck Center-dommen.

34 Kongeriget Spanien har, hvad angår argumentationen vedrørende formålet om at sikre sammenhængen i skattesystemet, med støtte på dette punkt navnlig fra Den Portugisiske Republik, anført, at den omstændighed, at en skattepligtig ved flytningen af sin bopæl til udlandet mister forbindelsen til den nationale skatteforvaltning, begrunder, at der anvendes en forskellig lovgivning på denne skattepligtige, og at den fordel, der består i opnåelse af henstand med betalingen af skatten, bortfalder.

35 Kongeriget Spanien har for det tredje, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik, anført, at den omhandlede nationale lovgivning står i et rimeligt forhold til de forfulgte formål, eftersom direktiv 76/308, 77/799 og 2008/55 har vist sig at være åbenbart utilstrækkelige til at sikre skattesystemets effektivitet, således som det er medgivet ved flere lejligheder, bl.a. i forarbejderne til retsakter, ikke blot af Kommissionen, men også af Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg og Rådet for Den Europæiske Union. Disse institutioner har således medgivet, at de eksisterende instrumenter om gensidig bistand, er utilstrækkelige og kræver en gennemgribende reform.

36 Den spanske regering har, idet den har støttet sig på meddelelsen fra Kommissionen til Rådet, Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg med overskriften »Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik« af 19. december 2006 (KOM(2006) 825 endelig), samt på Rådets resolution af 2. december 2008 om samordning inden for fraflytningsbeskatning (EUT C 323, s. 1), gjort gældende, at eftersom sandsynligheden for, at skattegælden for en skattepligtig, der har flyttet sin bopæl uden for Spanien, kan opkræves gennem den eksisterende ordning om gensidig bistand, er ringe, måske ikke-eksisterende, fører en sådan opkrævning til åbenbart uforholdsmæssige administrative udgifter.

37 Kongeriget Spanien har bestridt, at der findes midler, der er mindre indgribende end dem, der er gennemført ved den omhandlede nationale lovgivning. Den af Kommissionen anlagte opfattelse indeholder ganske vist en anerkendelse af, at fraflytningsmedlemsstaten har en beskatningsret, men fratager denne effektive mekanismer, der gør det muligt at inddrive skatten.

38 Forbundsrepublikken Tyskland har for det første understreget, at den omhandlede lovgivning hverken direkte eller indirekte relaterer til den skattepligtiges nationalitet. Eftersom denne lovgivning ikke indfører en sondring mellem hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, udgør flytningen af bopælen til en anden medlemsstat nemlig den eneste sondring. Selv om det ikke kan udelukkes, at en sådan lovgivning kan have indvirkning på udøvelsen af rettigheder, der er sikret ved de grundlæggende friheder, som er påberåbt i denne sag, er de eventuelle restriktioner, som denne lovgivning afføder, begrænsede, eftersom den alene vedrører beskatning af allerede oppebårne indtægter, og den skattegæld, der følger heraf, modsvarer et beløb, som debitor allerede har modtaget.

39 Forbundsrepublikken Tyskland har, idet den finder, at de beskedne begrænsninger af de grundlæggende friheder under alle omstændigheder er begrundede, for det andet hvad angår argumentet om behovet for at sikre en effektiv skatteopkrævning anført, at retspraksis fra dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen finder anvendelse i det foreliggende tilfælde.

40 Selv om Domstolen fastslog i N-dommen, at der var anledning til at anvende den gensidige administrative bistand, der er fastsat i direktiv 76/308 og 77/799, finder Forbundsrepublikken Tyskland, at den gensidige bistand alene har forrang, når der findes en sammenlignelig beføjelse til inddrivelse, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag, og at anvendelsen af denne ordning er udelukket, når der alene er en teoretisk mulighed for at gennemføre en sådan bistand.

41 Forbundsrepublikken Tyskland har i denne sammenhæng afvist Kommissionens argumentation om, at de bestående vanskeligheder kan tilskrives medlemsstaternes utilstrækkelige gennemførelse af bl.a. direktiv 76/308, idet Kommissionen ifølge Forbundsrepublikken Tyskland i princippet udelukkende argumenterer for, at medlemsstaterne er underlagt en ubetinget forpligtelse til at anvende Unionens instrumenter. Domstolen har imidlertid fastslået i dom af 27. januar 2009, Persche (sag C-318/07, Sml. I, s. 359), at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at anvende Unionens mekanismer, hvis de ikke mener, at denne procedure vil være vellykket.

42 Forbundsrepublikken Tyskland har endvidere gjort gældende, at en fravigelse fra den omhandlede nationale lovgivning i givet fald kan gøre det muligt for den skattepligtige helt at undgå at betale skat. Dette gælder så meget desto mere, når den skattepligtige har flyttet sin bopæl til en tredjestat, eftersom Unionens retlige instrumenter ikke finder anvendelse i dette tilfælde. Den nævnte lovgivning skal følgelig opretholdes for at sikre en effektiv skatteopkrævning.

43 Kongeriget Nederlandene, som har tilsluttet sig alle de argumenter, som Kongeriget Spanien har påberåbt sig, er desuden af den opfattelse, at Kommissionen ikke i tilstrækkeligt omfang har godtgjort, at den omhandlede lovgivning er i strid med EØS-aftalens artikel 28 og 31.

44 Kongeriget Nederlandene har i denne forbindelse gjort gældende, at i betragtning af de bestemmelser om gensidig bistand, der er fastsat i direktiv 76/308, 77/799 og 2008/55, er Kommissionens argument om, at de spanske myndigheder råder over mindre restriktive foranstaltninger med henblik på at sikre skattesystemets effektivitet, idet de kan anvende disse bestemmelser, irrelevant, for så vidt som disse direktiver ikke finder anvendelse på stater, der har tiltrådt EØS-aftalen, men som ikke er medlemmer af Unionen.

45 Eftersom Kongeriget Spanien ikke har indgået en bilateral traktat med Kongeriget Norge, Republikken Island eller Fyrstendømmet Liechtenstein om gensidig bistand til opkrævning eller inddrivelse af skatter i tilfælde af, at en skattepligtig flytter sin bopæl til en af disse stater, har de spanske myndigheder ikke noget middel, der gør det muligt for dem at etablere et effektivt samarbejde med

myndighederne i disse stater. Da Kongeriget Spanien dermed ikke er i stand til at træffe foranstaltninger med henblik på inddrivelse af skattegæld, såfremt den berørte skattepligtige ikke frivilligt betaler denne, kan den omhandlede skattemæssige foranstaltnings forholdsmæssighed ikke anfægtes.

46 Den Portugisiske Republik har dels tilføjet, at den foreliggende sag skal analyseres i lyset af de principper, der følger af N-dommen, dels hvad angår begrundelsen vedrørende behovet for at sikre en effektiv skatteopkrævning bestridt anvendelsen i den foreliggende sag af retspraksis, hvorefter medlemsstaterne kan kræve af en skattepligtig, der kræver en skattefordel, at den pågældende skal fremlægge relevant dokumentation, således at der kan foretages den nødvendige kontrol, eftersom den foreliggende sag ikke omhandler tildeling af en sådan fordel.

Domstolens bemærkninger

47 Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på EU-rettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 20.1.2011, sag C-155/09, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 65, præmis 39, af 16.6.2011, sag C-10/10, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5389, præmis 23, og af 1.12.2011, sag C-250/08, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 12341, præmis 33, samt dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, sag C-253/09, Sml. I, s. 12391, præmis 42).

48 Det skal således undersøges, om den omhandlede nationale lovgivning om beskatning af fysiske personers indkomst, der pålægger skattepligtige, som flytter deres bopæl til udlandet, at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige, udgør en hindring for den frie bevægelighed for personer, der er indeholdt i artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31.

Om klagepunkterne vedrørende en tilsidesættelse af traktatens bestemmelser

49 Hvad angår klagepunkterne om en tilsidesættelse af artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF skal det bemærkes, at artikel 18 EF, hvori det generelle princip om, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, har fundet særligt udtryk i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed og 43 EF for så vidt angår etableringsfriheden (jf. dom af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 18, samt dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 41, og i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 44).

50 Det er derfor nødvendigt at undersøge den omhandlede skatteordning i forhold til artikel 39 EF og 43 EF, før den undersøges med hensyn til artikel 18 EF 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 39 EF og 43 EF

51 Alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Den Europæiske Unions område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 21, i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 43, og i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 46).

52 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 (jf. i denne retning dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 95, og af 1.4.2008, sag C-212/06, Gouvernement de la Communauté française og gouvernement wallon, Sml. I, s. 1683, præmis 44).

53 Bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sin oprindelsesstat med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, 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 arbejdstageres nationalitet (jf. bl.a. dom af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 115).

54 Hertil kommer, at det ligeledes følger af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie bevægelighed for personer mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for den nævnte frihed (jf. hvad angår etableringsfriheden dom af 5.10.1994, sag C-442/02, CaixaBank France, Sml. I, s. 8961, præmis 11, og af 29.11.2011, sag C-371/10, National Grid Indus, Sml. I, s. 12273, præmis 36).

55 Det må følgelig fastslås, at i modsætning til, hvad Forbundsreplikken Tyskland og Den Portugisiske Republik har gjort gældende, er selv restriktioner af den frie bevægelighed for personer med ringe rækkevidde eller af mindre betydning forbudt i henhold til artikel 39 EF og 43 EF (jf. hvad angår etableringsfriheden dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, præmis 21, og af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, præmis 49, samt dommen i sagen de Lasteyrie du Saillant, præmis 43).

56 Selv om artikel 14, stk. 3, i lov nr. 35/2006 i det foreliggende tilfælde ikke forbyder en skattepligtig, der er bosat i Spanien, at udøve sin ret til fri bevægelighed, kan denne bestemmelse ikke desto mindre begrænse udøvelsen af denne rettighed, idet den i det mindste har en afskrækkende virkning for skatteydere, der ønsker at bosætte sig i en anden medlemsstat.

57 En flytning af bopælen uden for Spaniens område under udøvelse af de rettigheder, der er garanteret i artikel 39 EF og 43 EF, medfører nemlig i medfør af den omhandlede nationale lovgivning en pligt for den skattepligtige til at betale skat på et tidligere tidspunkt end skattepligtige, der forbliver boende i Spanien. Denne forskelsbehandling indebærer en dårligere stilling i økonomisk henseende for personer, der flytter deres bopæl til udlandet, idet det herved bestemmes, at endnu ikke beskattede indtægter henføres til beskatningsgrundlaget for det seneste år, hvor disse personer var bosiddende i landet (jf. analogt dommen i sagen de Lasteyrie du Saillant, præmis 46, og N-dommen, præmis 35).

58 Det er ganske vist korrekt, som Kongeriget Spanien, Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik har anført, at den omhandlede spanske lovgivning alene omhandler beskatning af allerede oppebårne indtægter, som skattemyndighederne har kendskab til. Debitor er således ikke undergivet en supplerende beskatning ved flytningen af bopælen. Den pågældende fratages alene en fordel, der kan lette betalingen af denne gæld.

59 Det kan imidlertid ikke nægtes, at inddragelsen af denne fordel udgør en åbenbar ulempe i likviditetsmæssig forstand. Domstolen har i denne forbindelse gentagne gange fastslået, at udelukkelse af en likviditetsfordel i en grænseoverskridende situation, hvor den tildeles i en tilsvarende indenlandsk situation, er en restriktion for etableringsfriheden (jf. i denne retning bl.a. dom af 8.3.2001, forenede sag C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 44, 54 og 76, af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 36-38, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 32, og af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 29).

60 I det foreliggende tilfælde kan den konstaterede forskelsbehandling ikke forklares med, at situationerne er objektivt forskellige. Med hensyn til en medlemsstats lovgivning, som beskatter oppebårne indtægter, er situationen for en person, som flytter sin bopæl 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 indtægter, der allerede er oppebåret i denne medlemsstat inden flytningen af bopælen (jf. analogt dommen i sagen National Grid Indus, præmis 38).

61 Det må således fastslås, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning kan hindre udøvelsen af de friheder, der er indeholdt i artikel 39 EF og 43 EF.

– Om begrundelsen for restriktionerne

62 Det fremgår af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede mål (jf. bl.a. dommen af 17.1.2008 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 26, dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 51, i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 69, og i sagen National Grid Indus, præmis 42).

63 Det skal således undersøges, om den forskelsbehandling, der følger af den omhandlede lovgivning, mellem personer, der ønsker at flytte deres bopæl til en anden medlemsstat, og dem, der forbliver i Spanien, kan begrundes af almene hensyn, såsom dem Kongeriget Spanien og de medlemsstater, der er interveneret til støtte for denne medlemsstats påstande, har påberåbt sig, nemlig hensynene til en effektiv inddrivelse af skattekrav, opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og behovet for at sikre sammenhængen i skattesystemet.

64 Hvad angår begrundelsen vedrørende behovet for at sikre en effektiv opkrævning af skattegæld, skal det indledningsvis fastslås, at Domstolen har anerkendt, at dette behov kan begrunde en restriktion i forhold til de grundlæggende friheder (jf. i denne retning dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 35).

65 Kongeriget Spanien har i denne forbindelse endvidere gjort gældende, at den omhandlede lovgivning tilsigter at undgå, at indtægter, der allerede er opnået af den skattepligtige, der ophører med at være bosiddende på det nationale område og derfor mister alle forbindelser til den spanske skatteforvaltning, først tages i betragtning på et senere tidspunkt, hvilket af såvel juridiske som faktiske grunde gør det vanskeligt eller umuligt at opkræve skatten. Det vil i mange tilfælde være meget vanskeligt at finde debitors opholdssted. Kongeriget Spanien har endvidere anfægtet det af Kommissionen anførte om, at de skattepligtige, der ikke er bosiddende i Spanien, ofte oppebærer indtægter eller har en betydelig del af deres formue i denne medlemsstat.

66 Den omhandlede lovgivning står ifølge Kongeriget Spanien således i et rimeligt forhold til det forfulgte formål, eftersom instrumenterne om administrativt samarbejde og gensidig bistand mellem Unionens medlemsstater har vist sig at være åbenbart utilstrækkelige til at sikre skattesystemets effektivitet.

67 Kommissionen har medgivet, at den umiddelbare opkrævning af skattegælden på tidspunktet for den skattepligtiges flytning af bopælen til en anden medlemsstat i princippet kan være begrundet af det almene hensyn om at sikre en effektiv opkrævning af skattegælden. Det er imidlertid Kommissionens opfattelse, at denne foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål, og den skal således anses for uforholdsmæssig, eftersom medlemsstaterne kan anvende de mekanismer, der er fastsat i direktiv 76/308, 77/799 og 2008/55.

68 Det må i denne forbindelse fastslås, at i modsætning til det, som Kongeriget Spanien, Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik har gjort gældende, er de bestående mekanismer om samarbejde mellem medlemsstaterne på EU-plan tilstrækkelige til, at oprindelsesmedlemsstaten kan opkræve skattegælden i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dommen i sagen National Grid Indus, præmis 78).

69 Det skal herved bemærkes, at da skattegælden er endeligt fastsat på det tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter sin bopæl til en anden medlemsstat. Det skal herved bemærkes, at, vedrører den bistand, som værtsmedlemsstaten skal yde, alene opkrævning af denne gæld, og ikke den endelige fastsættelse af skattebeløbet.

70 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 2008/55 bestemmer, at »[p]å begæring af den myndighed, der anmoder om bistand, meddeler den myndighed, der anmodes om bistand, førstnævnte myndighed alle oplysninger, der er af værdi for denne ved inddrivelsen af en fordring«. Dette direktiv tillader således oprindelsesmedlemsstaten at indhente oplysninger fra den kompetente myndighed i værtsmedlemsstaten vedrørende en fysisk persons flytning af sin bopæl til den sidstnævnte medlemsstat, for så vidt som disse oplysninger er nødvendige for at værtsmedlemsstaten kan inddrive et skattekrav, der allerede bestod på tidspunktet for den nævnte flytning.

71 Desuden giver det nævnte direktiv, bl.a. dets artikel 5-9, myndighederne i oprindelsesmedlemsstaten en ramme for samarbejde og bistand, der også fastsætter en anerkendelse af dokumenter og vedtagelse af forebyggende foranstaltninger, som efterfølgende gør det muligt for dem faktisk at opkræve skattefordringen i værtsmedlemsstaten (jf. i denne retning dommen i sagen National Grid Indus, præmis 78).

72 Det skal i denne forbindelse ligeledes fastslås, at det ikke kan udelukkes, at de ovennævnte samarbejdsinstrumenter måske ikke altid fungerer hurtigt og tilfredsstillende i praksis. Imidlertid bør medlemsstaterne ikke kunne påberåbe sig eventuelle vanskeligheder ved at indhente de krævede oplysninger eller mangler, som kan opstå i samarbejdet mellem deres skattemyndigheder, med henblik på at begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er garanteret ved traktaten (jf. i denne retning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 33).

73 I denne sammenhæng har de medlemsstater, der har interveneret til støtte for Kongeriget Spaniens påstande, henvist til Truck Center-dommen, hvori Domstolen bl.a. med hensyn til muligheden for tvangsinddrivelse tiltrådte, at der blev anvendt en anden beskatningsteknik på ikke-hjemmehørende skattepligtige end på hjemmehørende skattepligtige, nemlig kildeskat.

74 Selv om det blev lagt til grund, at det normalt er vanskeligere at foretage en grænseoverskridende opkrævning af en skattegæld end at foretage tvangsinddrivelse på det nationale område, må det fastslås, at det i den foreliggende sag ikke blot er et spørgsmål om opkrævningsteknik, men derimod om, hvorvidt forpligtelsen for en skattepligtig, der ønsker at flytte sin bopæl til en anden medlemsstat, til alene på grund af denne flytning straks og endeligt at betale skat af allerede oppebårne indtægter, hvor skattebeløbet er fastlagt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det forfulgte formål, mens de skattepligtige, der forbliver på det nationale område, ikke er undergivet en sådan forpligtelse.

75 Det følger derfor af det ovenstående, at artikel 14, stk. 3, i lov nr. 35/2006, der pålægger skattepligtige, som flytter deres bopæl til udlandet, at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige, er uforholdsmæssig.

76 Hvad angår spørgsmålet, om den omhandlede lovgivning kan være begrundet af det almene hensyn om at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, skal det bemærkes, at dette udgør et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen,

præmis 45, og N-dommen, præmis 42, samt dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 51, og af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 31, og dommen i sagen National Grid Indus, præmis 45).

77 Det fremgår endvidere 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, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og dommen i sagen National Grid Indus, præmis 45). En sådan begrundelse kan bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 46, Rewe Zentralfinanz-dommen, præmis 42, og dommen i sagen National Grid Indus, præmis 46).

78 Det bemærkes i denne forbindelse, at Domstolen ligeledes har fastslået vedrørende et selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde fra en medlemsstat til en anden, at denne omstændighed ikke betyder, at oprindelsesmedlemsstaten skal give afkald på sin ret til at beskatte en kapitalgevinst, der er opstået inden for rammerne af dens beskatningskompetence før nævnte flytning (jf. bl.a. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 59, og dommen i sagen National Grid Indus, præmis 46). Domstolen har således allerede kendt for ret, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de latente kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor den nævnte skattepligtige flytter (jf. N-dommen, præmis 46, og dommen i sagen National Grid Indus, præmis 46).

79 Disse betragtninger kan så meget desto mere finde anvendelse i den foreliggende sag, som den omhandlede lovgivning har til formål at beskatte allerede oppebårne indtægter og ikke latente kapitalgevinster. En skattepligtigs flytning af sin bopæl til en anden medlemsstat indebærer nemlig ikke, at Kongeriget Spanien mister beføjelsen til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der allerede er udøvet dets område, og dermed har det ikke givet afkald på sin ret til at fastsætte det skattebeløb, der vedrører denne virksomhed.

80 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den nævnte lovgivning har til formål at undergive indtægter, som er omfattet af oprindelsesmedlemsstatens beskatningskompetence, og som er oppebåret inden den nævnte flytning af bopælen, skattepligt i denne medlemsstat. Disse indtægter beskattes således i den medlemsstat, hvor de er oppebåret, idet indtægter, der er opnået efter flytningen af den skattepligtiges hjemsted, i princippet udelukkende beskattes i værtsmedlemsstaten, hvor de oppebåret.

81 Eftersom den foreliggende sag ikke drejer sig om fastlæggelsen af skattegælden på tidspunktet for flytningen af bopælen, men den umiddelbare opkrævning af denne gæld, har Kongeriget Spanien ikke godtgjort, at det i fraværet af en konflikt mellem fraflytningsstatens og værtsmedlemsstatens beskatningskompetence står over for et problem med dobbeltbeskatning eller en situation, hvori de berørte skattepligtige helt kan undgå at betale skat, som kunne begrunde anvendelsen af en foranstaltning som den omhandlede, med det mål at forfølge formålet om at sikre fordelingen af beskatningskompetencen.

82 Under disse omstændigheder kan den omhandlede lovgivning ikke begrundes med behovet for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

83 Hvad angår den begrundelse for denne lovgivning, der består i behovet for at opretholde sammenhængen i det nationale skattesystem, har Kongeriget Spanien bl.a. gjort gældende, at den nævnte lovgivning er uundværlig med henblik på at sikre denne sammenhæng, eftersom muligheden

for at opnå henstand med betalingen af skat for allerede oppebårne indtægter indrømmes på grundlag af den garanti for betalingen, der for skatteforvaltningen består i den omstændighed, at den skattepligtige er bosiddende på det spanske område, og at den pågældende er umiddelbart og effektivt underlagt denne forvaltnings beføjelser. Bortfaldet af denne umiddelbare og effektive underkastelse begrunder, at den skattemæssige fordel, der består i muligheden for at opnå henstand med betalingen af skatten, fortabes.

84 Domstolen har ganske vist allerede fastslået, at hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet kan begrunde en lovgivning, der begrænser de grundlæggende friheder (jf. i denne retning bl.a. dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21, og af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 43, samt dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 70).

85 For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 68, samt dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 72), idet den umiddelbare karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. bl.a. Manninen-dommen, præmis 43).

86 Det skal i denne forbindelse for det første fastslås, at eftersom de krav, der er forbundet med sammenhængen i skattesystemet og opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen, overlapper hinanden, er de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 81, hvorefter ingen anden medlemsstat i det foreliggende tilfælde har anmodet om en kompetence, der sætter den i stand til at beskatte indtægter, der er oppebåret i Spanien, ligeledes relevante med hensyn til behovet for at opretholde denne sammenhæng, således at argumentet vedrørende dette behov er irrelevant.

87 For det andet skal det bemærkes, at Kongeriget Spanien har begrænset sig til at påberåbe behovet for at opretholde sammenhængen i skattesystemet uden at påvise en direkte forbindelse i den omhandlede nationale lovgivning mellem dels den skattemæssige fordel, der består i muligheden for at henføre indtægter til flere beskatningsperioder, dels kompensationen for denne fordel gennem en form for skattebyrde.

88 Under disse omstændigheder kan den nævnte lovgivning ikke begrundes med behovet for at opretholde sammenhængen i det nationale skattesystem.

89 Det må desuden konstateres, at Kongeriget Spanien samt de medlemsstater, der har interveneret til støtte for dets påstande, ligeledes i det væsentlige har påberåbt sig den samme argumentation om, at den nævnte lovgivning er forholdsmæssig, også når det gælder formålene om at sikre sammenhængen i skattesystemet og opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen, da de instrumenter om samarbejde, der er fastsat i EU-retten, ifølge disse medlemsstater er utilstrækkelige.

90 Selv om det blev lagt til grund, at den omhandlede nationale lovgivning måtte kunne opnå disse formål, må det således fastslås, at hvad angår spørgsmålet, om denne lovgivning er forholdsmæssig, gør de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 68-74 vedrørende den begrundelse, der består i behovet for at sikre en effektiv skatteopkrævning, sig ligeledes gældende med hensyn til det angivelige behov for at sikre sammenhængen i skattesystemet og opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen, således at den nævnte lovgivning under alle omstændigheder går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå de nævnte formål.

– Om der består en restriktion i forhold til artikel 18 EF

91 Hvad angår spørgsmålet, om der består en restriktion i forhold til artikel 18 EF, må det fastslås, at det ikke med føje kan afvises, at udelukkelsen af personer, der ønsker at flytte inden for Unionen af årsager, der ikke er forbundet med udøvelsen af økonomisk virksomhed, fra at udnytte den omhandlede likviditetsfordel i visse tilfælde vil kunne afskrække disse personer fra at udøve de grundlæggende friheder, som sikres ved artikel 18 EF.

92 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at en sådan restriktion kan være begrundet i henhold til EU-retten, såfremt den er baseret på objektive almene hensyn, der er uafhængige af de berørte personers nationalitet og står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt tilstræbes med den nationale lovgivning (jf. dom af 23.10.2007, forenede sager C-11/06 og C-12/06, Morgan og Bucher, Sml. I, s. 9161, præmis 33, og dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 88).

93 Det bemærkes i denne henseende, at den samme konklusion, som fremgår af denne doms præmis 51-88 vedrørende eksistensen af og begrundelsen for restriktionen i forhold til artikel 39 EF og 43 EF, finder anvendelse af de samme grunde (jf. i denne retning dommen af 17.1.2008 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 30, dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 60, og i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 89).

Om klagepunkterne vedrørende en tilsidesættelse af EØS-aftalen

94 Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31 vedrørende henholdsvis arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden, idet det har vedtaget og opretholdt artikel 14, stk. 3, i lov nr. 35/2006.

95 Det skal indledningsvis bemærkes, at de nævnte bestemmelser i EØS-aftalen svarer til bestemmelserne i artikel 39 EF og 43 EF, således at de betragtninger vedrørende disse artikler, der er anført i denne doms præmis 51-64, i princippet ligeledes finder anvendelse på de tilsvarende artikler i EØS-aftalen.

96 Det må imidlertid fastslås, at hvad angår begrundelsen vedrørende behovet for at sikre en effektiv opkrævning af skattegælden, eksisterer de rammer for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er indført ved direktiv 76/308, 77/799 og 2008/55, ikke mellem disse myndigheder og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (jf. bl.a. dom af 5.5.2011, sag C-267/09, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 3197, præmis 55).

97 Det må i denne forbindelse konstateres, at Kongeriget Spanien har gjort gældende, at det ikke har indgået en bilateral traktat med Kongeriget Norge og heller ikke med Republikken Island eller Fyrstendømmet Liechtenstein om gensidig bistand til opkrævning eller inddrivelse af skatter. I tilfælde af, at en skattepligtig flytter sin bopæl til en af disse stater, der har tiltrådt EØS-aftalen, fremgår det ikke, at de spanske myndigheder råder over noget middel, der gør det muligt at drage fordel af et effektivt samarbejde med myndighederne i disse stater.

98 Ved i sine bemærkninger til besvarelse af interventionsindlæg fra Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik at begrænse sig til på helt generel vis at nævne de overenskomster, der er indgået mellem Kongeriget Spanien og de stater, der har tiltrådt EØS-aftalen, men som ikke er EU-medlemsstater, har Kommissionen endvidere ikke godtgjort, at disse overenskomster effektivt fastsætter mekanismer til udveksling af oplysninger, der er tilstrækkelige til at prøve og kontrollere erklæringer, der fremlægges af skattepligtige, der er hjemmehørende i disse stater.

99 Under disse omstændigheder må det fastslås, at forpligtelsen for skattepligtige, som flytter deres bopæl til udlandet, til at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige, for

så vidt som den vedrører skattepligtige, der er bosiddende i stater, der har tiltrådt EØS-aftalen, mens som ikke er EU-medlemsstater, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet om at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse.

100 Kongeriget Spanien bør derfor frifindes for så vidt angår påstanden om, at der foreligger en tilsidesættelse af forpligtelser, der påhviler det i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31.

101 Under disse omstændigheder må det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF, idet det har udstedt og opretholdt en bestemmelse i artikel 14, stk. 3, i lov nr. 35/2006, der pålægger skattepligtige, som flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige.

Sagens omkostninger

102 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. I henhold til samme reglements artikel 69, stk. 3, kan Domstolen dog fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, eller hvor der foreligger ganske særlige grunde.

103 I den foreliggende sag må der tages hensyn til, at Kommissionens klagepunkter vedrørende kravene efter EØS-aftalens artikel 28 og 31 ikke er blevet tiltrådt.

104 Kongeriget Spanien bør følgelig pålægges at betale tre fjerdedele af sagens samlede omkostninger og Kommissionen den resterende fjerdedel.

105 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, første afsnit, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik bør derfor bære deres egne omkostninger.

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

1) Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF, idet det har udstedt og opretholdt en bestemmelse i artikel 14, stk. 3, i lov nr. 35/2006 af 28. november 2006 om beskatning af fysiske personers indkomst og om delvis ændring af lov om selskabsbeskatning, lov om beskatning af ikke-hjemmehørende personers indkomst samt lov om formuebeskatning (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), der pålægger skattepligtige, som flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, at medregne al indkomst, som ikke er blevet beskattet, i beskatningsgrundlaget vedrørende det seneste skatteår, hvor de er blevet anset for at være hjemmehørende skattepligtige.

2) I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.

3) Kongeriget Spanien betaler tre fjerdedele af sagens samlede omkostninger. Europa-Kommissionen betaler den resterende fjerdedel.

4) Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene og Den Portugisiske Republik bærer deres egne omkostninger.

Underskrifter