Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 12 juli 2012*

”Fördragsbrott — Artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG — Artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet — Skattelagstiftning — Flyttning av en skattskyldig persons hemvist till utlandet — Skyldighet att inkludera ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsåret — Förlust av den eventuella fördel som uppskov med betalningen av skatteskulden kan innebära”

I mål C-269/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 15 juli 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal och F. Jimeno Fernández, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av M. Lumma och C. Blaschke, samt av K. Petersen, samtliga i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

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

Republiken Portugal, företrädd av L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,

intervenienter

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits och M. Berger (referent),

generaladvokat: J. Mazák,

* Rättegångsspråk: spanska.

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 juni 2011,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG 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 i artikel 14 i lag 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om delvis ändring av lagarna om skatt för juridiska personer, skatt på inkomst för personer utan hemvist i landet och skatt på egendom (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), av den 28 november 2006 (BOE nr 285, av den 29 november 2006, s. 41734, och – rättelse – BOE nr 57 av den 7 mars 2007, s. 9634), införa och bibehålla en bestämmelse om skyldighet för skattskyldiga personer som flyttar sitt hemvist till utlandet att inkludera samtliga ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha sitt skatterättsliga hemvist i landet.

Tillämpliga spanska bestämmelser

2 I artikel 14.1 i lag 35/2006 regleras hur skattepliktig inkomst ska beaktas i tiden, och där anges följande generella regel:

”De intäkter och kostnader som avgör den inkomst som ska ingå i beskattningsunderlaget hänförs till motsvarande beskattningsperiod i enlighet med följande kriterier:

a) Inkomst av tjänst och inkomst av kapital hänförs till den beskattningsperiod under vilken den som har rätt till inkomsten kan utkräva densamma.

b) Inkomst av näringsverksamhet hänförs till beskattningsperiod i enlighet med bestämmelserna i lagstiftningen om skatt för juridiska personer, såvida inte annat följer av särskilda bestämmelser föreskrivna i lag.

c) Värdeökningar och värdeförluster hänförs till den beskattningsperiod under vilken förändring i tillgångarna sker.”

3 I artikel 14.2 i denna lag föreskrivs en rad särskilda bestämmelser om hur olika inkomstslag ska hänföras i tiden.

4 I artikel 14.3 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Om den berörda personen upphör att vara skattskyldig på grund av att vederbörande ändrar sitt hemvist, ska samtliga ännu ej taxerade inkomster inkluderas i beskattningsunderlaget avseende den senaste beskattningsperiod för vilken en deklaration avseende nämnda skatt ska inges, på de villkor

som föreskrivs i lagen, och i förekommande fall ska detta ske i kombination med en kompletterande självdeklaration och inbetalning av skatt på den skattskyldiges eget initiativ, utan påförande av sanktion, dröjsmålsränta eller avgift.”

Det administrativa förfarandet

5 Kommissionen ansåg att den nationella lagstiftningen om beskattning av fysiska personer som flyttar sitt hemvist från Spanien utgjorde ett åsidosättande av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, och sände därför en formell underrättelse till Konungariket Spanien den 29 februari 2008, i vilken den bland annat gjorde gällande att denna diskriminering är till nackdel för dem som önskar lämna denna medlemsstat jämfört med dem som stannar kvar där, eftersom de förra åläggs att betala skatten vid flyttningen av hemvistet, utan möjlighet till uppskov med betalningen.

6 Konungariket Spanien angav i sitt svar, av den 7 maj 2008, skälen till varför den inte ansåg att de aktuella bestämmelserna utgör en överträdelse av vare sig EG-fördraget eller EES-avtalet.

7 Kommissionen, som inte övertygades av Konungariket Spaniens argument, avgav den 17 oktober 2008 ett motiverat yttrande till denna medlemsstat med anmodan om att inom två månader vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter det motiverade yttrandet.

8 I skrivelse av den 18 december 2008 upprepade nämnda medlemsstat i huvudsak de argument som den redan hade anfört i sin tidigare skrivelse.

9 Kommissionen ansåg inte att detta svar var tillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

10 Domstolens ordförande har i beslut av den 25 november 2009 tillåtit Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal att intervenera i målet till stöd för Konungariket Spaniens yrkanden.

Talan

Parternas argument

11 Enligt kommissionen leder den aktuella spanska lagstiftningen på det ekonomiska planet till att fysiska personer som flyttar sitt hemvist till utlandet missgynnas genom att inkomster som ännu inte taxerats hänförs till beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då dessa personer hade hemvist i landet. Dessa personer åläggs därmed att betala skatten vid den tidpunkt då de flyttar ut sitt hemvist, medan de skattskyldiga personer som behåller hemvistet i Spanien inte omfattas av någon sådan skyldighet. Denna lagstiftning leder således till en diskriminering, trots att en och samma regel borde tillämpas oberoende av om den fysiska personen bibehåller hemvistet i Spanien eller ej.

12 Kommissionen har grundat sin argumentation på i huvudsak de principer som uppställs i dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), dock med tillägget att det målet avsåg andra omständigheter än de som aktualiseras i förevarande mål.

13 Denna institution har inledningsvis bemött argumentet att de inskränkningar som kan följa av den aktuella spanska lagstiftningen i vilket fall som helst är mycket begränsade, med att enligt fast rättspraxis utgör varje nationell åtgärd som, även om den är tillämplig utan diskriminering på grund av nationalitet, kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionsmedborgarna att utöva den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget, en inskränkning.

14 Enligt kommissionen utgör nämnda lagstiftning följaktligen ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och etableringsfriheten, men den skulle i princip kunna vara motiverad av allmänintresset att säkerställa en effektiv indrivning av skatt samt fördelningen av beskattningsrätten. Enligt kommissionen är dock nämnda lagstiftning oproportionell.

15 Kommissionen har i detta avseende i första hand hävdat att de nationella skattebestämmelsernas effektivitet inte är hotad så länge det finns andra lämpliga former för att säkerställa effektiviteten, bland annat i rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17) (nedan kallat direktiv 76/308), rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, s. 30) (nedan kallat direktiv 77/799), och rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, s. 28).

16 När det gäller de brister att säkerställa skattesystemens effektivitet som enligt Konungariket Spanien häftar vid unionslagstiftningen, har kommissionen gjort gällande att det ankommer på medlemsstaterna att införa de åtgärder som krävs för att säkerställa ett effektivt genomförande av dessa direktiv och att åtgärda vissa brister som eventuellt konstateras vid den praktiska tillämpningen av systemet med ömsesidigt bistånd. Däremot får medlemsstaterna inte införa åtgärder som i likhet med den nationella lagstiftning som nu är i fråga, är diskriminerande.

17 Som svar på argumentet att kommissionen själv skulle ha medgett att nämnda lagstiftning är bristfällig, har den gjort gällande att Konungariket Spanien endast återgett enstaka avsnitt ur skälen till förslaget till rådets direktiv om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, tullar och andra åtgärder av den 2 februari 2009 (KOM(2009) 28) till stöd för sin argumentation. Kommissionen har till försvar för skälen bakom detta förslag hävdat att syftet med detsamma är att införa en rad förbättringar och inte att införa ett nytt system för bistånd, vilket enligt institutionen även är fallet beträffande lagstiftningen avseende utbyte av upplysningar. Kommissionen har dessutom bestritt Konungariket Spaniens slutsatser av nämnda förslag, bland annat i fråga om det antal fordringar som faktiskt drivs in av det totala antal med avseende på vilka ersättningsanspråk framställts.

18 Kommissionen anser för det andra, utan att ifrågasätta den rätt som medlemsstaterna har att tillämpa sin skattelagstiftning på inkomst som uppbärs inom deras respektive territorier, även när den skattskyldige har flyttat sin verksamhet till en annan medlemsstat, att upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten inte kan motivera att de bestämmelser som är tillämpliga på de skattskyldiga ändras enbart på grundval av att hemvistet flyttas till utlandet.

19 Kommissionen har i detta avseende ställt sig tveksam till relevansen i förevarande mål av dels dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), eftersom någon flyttning av den skattskyldiges hemvist till en annan medlemsstat inte skett i det målet, dels dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421), bland annat på grund av att utflyttningen av hemvistet i sistnämnda mål inte föranledde någon annorlunda skattemässig behandling för den skattskyldiges del, och på grund av att varken den fria rörligheten eller etableringsfriheten hade åsidosatts.

20 Kommissionen har även ifrågasatt hänvisningen till dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), eftersom domstolen i det målet fann att skatteskulden kunde fastställas vid tidpunkten för utflyttningen av hemvistet, vilken den fann vara lagenligt. I den lagstiftning som är aktuell i förevarande mål föreskrivs emellertid även att skatteskulden ska betalas.

21 Kommissionen har i detta sammanhang även avfärdat samtliga argument som anförts till stöd för en tillämpning av dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), och bland annat betonat att beskattningen i det målet var annorlunda.

22 Vad gäller påståendet att kontakten mellan den skattskyldige och de spanska skattemyndigheterna upphör när den skattskyldige flyttar sitt hemvist till utlandet, har kommissionen bestritt att vederbörande förlorar all kontakt med dessa myndigheter och att betalningen av en eventuell skatteskuld på grund av denna flyttning inte längre kan krävas genom utsökning eller andra tvångsåtgärder.

23 Kommissionen har dessutom som svar på argumentet att en skattskyldig person som flyttar sitt hemvist till utlandet har möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten genom att ställa säkerhet, vilken under inga förhållanden är mer betungande än vad som gäller för skattskyldiga personer med hemvist i Spanien, erinrat om att sistnämnda personer automatiskt har möjlighet till uppskov med betalningen av skatten, utan att behöva uppfylla de krav som ställs för de skattskyldiga som flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat.

24 Vad gäller tillämpningen av den aktuella lagstiftningen på de stater som är parter i EES-avtalet, och inte är medlemmar i unionen, har kommissionen understrukit att även om de direktiv som anges i punkt 15 i förevarande dom inte skulle vara tillämpliga på dessa stater, är dess resonemang dock även giltigt för det fallet att ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, som innehåller en bestämmelse om utbyte av upplysningar, har ingåtts. Kommissionen har dessutom erinrat om att den berörda skattskyldiga personen i det fallet att det inte finns någon åtgärd motsvarande dem som föreskrivs i dessa direktiv och direkta medel för att kräva in en skatteskuld saknas, åtminstone kan äga tillgångar i Spanien, vilka kan tas i anspråk vid utsökning och andra tvångsåtgärder.

25 Konungariket Spanien har för det första, med stöd av Republiken Portugal, bestritt att den aktuella lagstiftningen utgör en inskränkning av de grundläggande rättigheter som kommissionen åberopat, och har invänt mot att domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant ska tillämpas på förevarande mål, eftersom denna lagstiftning inte avser beskattning av orealiserade värdeökningar utan av redan realiserad inkomst.

26 Konungariket Spanien och Republiken Portugal har i det avseendet även gjort gällande att lagstiftningen inte innebär att en skattskyldig person som flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist blir skyldig att betala skatt på inkomst som ännu inte realiserats och som vederbörande således inte disponerar över.

27 Med hänsyn till att det i lagstiftningen endast föreskrivs en förtida taxering av inkomster som redan förvärvats i Spanien och inte att skatt ska betalas på framtida inkomst, kan den heller inte under några omständigheter leda till dubbelbeskattning. En sådan lagstiftning kan följaktligen inte inverka negativt på en persons beslut att utöva sin fria rörlighet, sin frihet att uppehålla sig eller sin etableringsfrihet.

28 Konungariket Spanien har för det andra med stöd av samtliga stater som intervenerat i målet gjort gällande att även om det antas att den aktuella lagstiftningen utgör en inskränkning av de friheter som kommissionen åberopat, är den motiverad av allmänintresset av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, en effektiv skatteindrivning samt att upprätthålla det spanska skattesystemets inre sammanhang.

29 Vad beträffar upprätthållandet av den välavvägda beskattningsrätten anser Konungariket Spanien att domen i det ovannämnda målet N är relevant för bedömningen av den aktuella lagstiftningen, eftersom lagstiftningens ändamål är detsamma som ändamålet med den nederländska lagstiftning som det var fråga om i det målet.

30 Vad gäller säkerställandet av indrivningen av skatten har Konungariket Spanien understrukit att syftet med den aktuella lagstiftningen är att undvika uppskjutande av taxeringen av inkomst som redan uppburits av skattskyldiga personer vilka inte längre har hemvist i Spanien och vilka därmed förlorat all kontakt med de spanska skattemyndigheterna.

31 Konungariket Spanien har i detta avseende erinrat dels om den fasta rättspraxis som innebär att situationerna när det gäller direkta skatter för personer med respektive utan hemvist i landet som huvudregel inte är jämförbara. Konungariket Spanien har också påpekat att den omständigheten att skattskyldiga personer med hemvist i landet står under direkt kontroll av skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten, vilket därmed säkerställer en indrivning av skatten genom tvångsmedel. Vad däremot gäller personer utan hemvist i landet kräver indrivningen av skatt under alla omständigheter bistånd från skattemyndigheterna i den staten.

32 Under dessa förhållanden är det uppenbart att en skattskyldig persons förlust av hemvistet i Spanien innebär rättsliga och faktiska begränsningar för de spanska skattemyndigheterna som gör det svårt eller omöjligt för dem att kräva in skatteskulder och utöva befogenheter som de har i fråga om skatteindrivning.

33 Konungariket Spanien har i det sammanhanget gjort gällande att de inhemska samarbetsåtgärderna och unionens samarbetsåtgärder inte gäller på samma plan. Det kan alltså inte förnekas att en bestämmelse som avser just att avskaffa de huvudsakliga indrivningssvårigheterna för det fallet att gäldenären är en skattskyldig person utan hemvist i landet kan vara motiverad, till och med när det är möjligt att tillgripa en samarbetsform. Konungariket Spanien har för övrigt, bland annat med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, gjort gällande att denna ståndpunkt godtogs av domstolen i domen i det ovannämnda målet Truck Center.

34 Vad gäller argumentet avseende upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang anser Konungariket Spanien, bland annat med stöd av Republiken Portugal, att den kontakt med de inhemska skattemyndigheterna som den skattskyldige förlorar vid en flyttning av hemvistet till utlandet, motiverar att dessa skattemyndigheter tillämpar en annan lagstiftning på vederbörande och att fördelen i form av uppskov med beskattningen inte längre gäller för den skattskyldige.

35 Konungariket Spanien med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Portugal har för det tredje hävdat att den aktuella lagstiftningen står i proportion till genomförandet av de eftersträvade ändamålen, eftersom direktiv 76/308, 77/799 och 2008/55 visat sig uppenbart bristfälliga för säkerställandet av ett effektivt skattesystem. Detta har medgetts vid upprepade tillfällen i bland annat förarbeten till lagstiftning, inte enbart av kommissionen utan också av Ekonomiska och sociala kommittén samt av Europeiska unionens råd. Dessa institutioner har sålunda medgett att befintlig lagstiftning för ömsesidigt bistånd är bristfälliga och behöver reformeras i grunden.

36 Den spanska regeringen har med stöd av kommissionens meddelande till rådet, parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén – med rubriken ”Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik” av den 19 december 2006 (KOM(2006) 825 slutlig), samt rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning (EUT C 323, s. 1), gjort gällande att eftersom utsikterna att medelst ett system för ömsesidigt bistånd driva in skatteskulder från en skattskyldig person som flyttat ut sitt hemvist från Spanien är små eller inga alls, är sådan indrivning förenad med administrativa kostnader som är uppenbart oproportionella.

37 Konungariket Spanien har bestritt att det skulle finnas mindre restriktiva åtgärder att tillgå än dem som införts genom den aktuella nationella lagstiftningen. Kommissionens ståndpunkt innebär visserligen att den medlemsstat från vilken utflyttningen sker har rätt att beskatta, men den innebär också att nämnda stat inte förfogar över verkningsfulla former för att kräva in denna skatt.

38 Förbundsrepubliken Tyskland har för det första understrukit att den aktuella lagstiftningen varken är direkt eller indirekt kopplad till den skattskyldiges nationalitet. Eftersom det enligt denna lagstiftning inte görs någon skillnad mellan skattskyldiga personer med respektive utan hemvist i landet, utgör flyttningen av hemvistet till en annan medlemsstat den enda skillnaden. Även om det inte kan uteslutas att en sådan lagstiftning kan inverka på utövandet av de rättigheter som följer av de grundläggande friheter som åberopats i förevarande mål, är de inskränkningar som eventuellt följer med av denna lagstiftning begränsade eftersom den endast rör beskattningen av redan realiserad inkomst och skatteskulden härför motsvarar ett belopp som gäldenären redan uppburit.

39 Förbundsrepubliken Tyskland har i fråga om argumentet avseende behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatten, med hänvisning till att de begränsade inskränkningarna av de grundläggande friheterna under alla omständigheter är motiverade, anfört att domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen är tillämplig i målet.

40 Även om domstolen i domen i det ovannämnda målet N slog fast att det administrativa ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiven 76/308 och 77/799 skulle användas, anser denna medlemsstat att det endast kan ges företräde åt ömsesidigt bistånd när det finns en motsvarande möjlighet till indrivning, vilket inte är fallet här. Användningen av ömsesidigt bistånd är därför uteslutet när det endast finns en teoretisk möjlighet att genomföra sådant bistånd.

41 Förbundsrepubliken Tyskland har i detta sammanhang tillbakavisat kommissionens argument att befintliga svårigheter kan skyllas på medlemsstaternas bristfälliga införlivande av bland annat direktiv 76/308, eftersom kommissionen enligt denna medlemsstat i princip förordade en undantagslös skyldighet för medlemsstaterna att tillämpa den aktuella unionslagstiftningen. Domstolen slog emellertid i sin dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche (REG 2009, s. I-359), fast att medlemsstaterna inte är skyldiga att anlita unionens system för ömsesidigt bistånd om de anser att detta inte skulle vara framgångsrikt.

42 Förbundsrepubliken Tyskland har också gjort gällande att ett underkännande av den aktuella nationella lagstiftningen eventuellt skulle göra det möjligt för den skattskyldige att helt undkomma beskattning. Inte minst när den skattskyldige har flyttat sitt hemvist till tredjeland, eftersom den aktuella unionslagstiftningen inte är tillämplig i det fallet. Den nationella lagstiftningen bör därmed bibehållas för att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

43 Konungariket Nederländerna, som delar samtliga av Konungariket Spaniens anförda argument, anser för övrigt att kommissionen inte har förmått styrka att den aktuella lagstiftningen strider mot artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

44 Konungariket Nederländerna har i detta avseende gjort gällande att bestämmelserna om ömsesidigt bistånd i direktiven 76/308, 77/799 och 2008/55 innebär att kommissionens argument, att de spanska myndigheterna genom att använda dessa bestämmelser förfogar över mindre restriktiva medel för att säkerställa skattesystemets effektivitet, är verkningslöst eftersom dessa direktiv inte är tillämpliga på de stater som är parter i EES-avtalet men som inte är medlemmar i unionen.

45 Konungariket Spanien har inte ingått något bilateralt avtal om ömsesidigt bistånd för uppbörd eller indrivning av skatt med vare sig Konungariket Norge, Republiken Island eller Furstendömet Liechtenstein, för det fallet att en skattskyldig person flyttar sitt hemvist till någon av dessa stater. De spanska myndigheterna saknar därför medel för ett effektivt samarbete med myndigheterna i dessa stater. Konungariket Spanien kan följaktligen inte vidta åtgärder för indrivning av skatteskulderna om den berörda skattskyldiga personen inte frivilligt betalar desamma, varför det inte kan ifrågasättas att den skattemässiga åtgärden är proportionell.

46 Republiken Portugal har dels tillagt att förevarande mål ska prövas mot bakgrund av de principer som följer av domen i det ovannämnda målet N, dels – i fråga om huruvida den grund för motivering som avser behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatten – motsatt sig en tillämpning i förevarande mål av den rättspraxis som innebär att medlemsstaterna får kräva av en skattskyldig person som gör anspråk på en skattefördel att vederbörande inkommer med erforderligt underlag för en vederbörlig kontroll, eftersom förevarande mål inte avser beviljandet av en sådan fördel.

Domstolens bedömning

47 Domstolen erinrar inledningsvis om den fasta praxis som innebär att även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (se, bland annat, dom av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland (REU 2011, s. I-65), punkt 39, av den 16 juni 2011 i mål C-10/10, kommissionen mot Österrike (REU 2011, s. I-5389), punkt 23, av den 1 december 2011 i mål C-250/08, kommissionen mot Belgien (REU 2011, s. I-12341), punkt 33, och i mål C-253/09, kommissionen mot Ungern (REU 2011, s. I-12391), punkt 42).

48 Domstolen ska därför pröva huruvida den aktuella nationella lagstiftningen om inkomstskatt för fysiska personer, som innebär att skattskyldiga personer som flyttar sitt hemvist till utlandet ska inkludera sina ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha skatterättsligt hemvist i landet, utgör en inskränkning av den fria rörlighet för personer som föreskrivs i artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG, samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

Anmärkningarna om åsidosättande av fördragets bestämmelser

49 Beträffande anmärkningarna om åsidosättande av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG, erinrar domstolen om att det i artikel 18 EG föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, vilken tar sig särskilt uttryck i artikel 39 EG när det gäller fri rörlighet för arbetstagare och i artikel 43 EG när det gäller etableringsfriheten (se dom av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-39, punkt 18, och domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Grekland, punkt 41, och kommissionen mot Ungern, punkt 44).

50 Domstolen ska följaktligen pröva det aktuella skattesystemet mot bakgrund av artiklarna 39 EG och 43 EG innan den prövar det mot bakgrund av artikel 18 EG, 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 39 EG och 43 EG

51 Alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom Europeiska unionen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Tyskland, punkt 21, kommissionen mot Grekland, punkt 43, och kommissionen mot Ungern, punkt 46).

52 Även om dessa bestämmelser enligt sin ordalydelse 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 (se, för ett liknande

resonemang, bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 95, och av den 1 april 2008 i mål C-212/06, Gouvernement de la Communauté française och gouvernement wallon, REG 2008, s. I-1683, punkt 44).

53 Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avhålls från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (se, bland annat, dom av den 11 september 2007 i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkt 115).

54 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, beträffande etableringsfriheten, dom av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, CaixaBank France, REG 2004, s. I-8961, punkt 11, och av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus, REU 2011, s. I-12273, punkt 36).

55 Domstolen konstaterar följaktligen att, i motsats till vad Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Portugal har hävdat, innebär artiklarna 39 EG och 43 EG även förbud mot inskränkningar som är mycket begränsade eller av ringa betydelse (se, beträffande etableringsfriheten, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 15 februari 2000 i mål C-34/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-995, punkt 49, och domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 43).

56 Även om artikel 14.3 i lag 35/2006 inte innehåller något förbud för en skattskyldig person med hemvist i Spanien att utöva sin rätt till fri rörlighet, kan denna bestämmelse icke desto mindre inskränka utövandet av denna rättighet genom att åtminstone verka avhållande för skattskyldiga personer som önskar flytta till en annan medlemsstat.

57 Enligt den aktuella nationella lagstiftningen innebär nämligen en flyttning av hemvistet från Spanien med utövande av de rättigheter som garanteras i artiklarna 39 EG och 43 EG en skyldighet för den skattskyldige att betala skatten tidigare än de skattskyldiga personer som behåller sitt skatterättsliga hemvist i Spanien. Denna skillnad i behandling kan leda till att personer som flyttar sitt hemvist till utlandet missgynnas i ekonomiskt hänseende, eftersom de i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha hemvist i Spanien måste inkludera inkomst som ännu inte taxerats (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen de Lasteyrie du Saillant, punkt 46, och N, punkt 35).

58 Det är visserligen riktigt som Konungariket Spanien, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal har anmärkt, att den aktuella spanska lagstiftningen endast rör beskattningen av inkomst som redan realiserats och kommit till skattemyndighetens kännedom. Gäldenären för skatteskulden avkrävs alltså inte någon extra skatt vid utflyttningen av hemvistet. Vederbörande går endast miste om en fördel som kan underlätta betalningen av skatteskulden.

59 Det kan dock inte förnekas att förlusten av denna fördel utgör en uppenbar nackdel i likviditetshänseende. Domstolen har i det avseendet vid upprepade tillfällen slagit fast att nekandet av en likviditetsfördel i en gränsöverskridande situation utgör en inskränkning av etableringsfriheten om denna fördel däremot beviljas i en likvärdig inhemsk situation (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkterna 44, 54 och 76, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkterna 36–38, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 32, och av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 29).

60 Den sålunda konstaterade skillnaden i behandling förklaras i förevarande fall inte av någon objektiv skillnad mellan situationerna. När det gäller en medlemsstats lagstiftning om beskattning av realiserad inkomst, liknar situationen för den som flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat den situation

som gäller för den som behåller sitt hemvist i den första medlemsstaten med avseende på beskattningen av inkomst som redan realiserats i denna medlemsstat före flyttningen av hemvistet (se, analogt, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 38).

61 Domstolen konstaterar följaktligen att den bestämmelse som är i fråga i det nationella målet kan hindra utövandet av de friheter som föreskrivs i artiklarna 39 EG och 43 EG.

– Huruvida inskränkningarna kan motiveras

62 Det följer av fast rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget kan godtas, om det mål som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, domarna av den 17 januari 2008 i de ovannämnda målen kommissionen mot Tyskland, punkt 26, kommissionen mot Grekland, punkt 51, kommissionen mot Ungern, punkt 69, samt domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 42).

63 Det ska därmed prövas huruvida den skillnad i behandling mellan dem som önskar flytta sitt hemvist till en annan medlemsstat och dem som stannar kvar i Spanien, som följer av den aktuella lagstiftningen, kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, i form av de skäl som Konungariket Spanien och de medlemsstater som intervenerat till stöd för dess yrkanden har anfört, det vill säga effektiv indrivning av skattefordringar, en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

64 När det gäller den grund för motivering som avser behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatteskulden, konstaterar domstolen inledningsvis att den godtagit att detta behov kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 35).

65 Konungariket Spanien har i detta avseende bland annat gjort gällande att syftet med den aktuella lagstiftningen är att undvika uppskov med taxeringen av inkomst som redan uppburits av de skattskyldiga vilka, när de upphör att ha hemvist i landet, förlorar all kontakt med skattemyndigheterna i den medlemsstaten, vilket av såväl juridiska som faktiska skäl försvårar eller förhindrar indrivningen av skatten. I många fall kan det vara mycket svårt att hitta den som är gäldenär för skatteskulden. Dessutom har Konungariket Spanien bestritt kommissionens påstående att de skattskyldiga som inte har hemvist i Spanien ofta uppbär inkomst i denna medlemsstat eller har en betydande del av sina tillgångar där.

66 Enligt denna medlemsstat står den aktuella lagstiftningen således i proportion till det eftersträvade ändamålet, med hänsyn till att rättsakterna för administrativt samarbete och ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaterna visat sig vara uppenbart otillräckliga för att säkerställa skattesystemets effektivitet.

67 Kommissionen har medgett att omedelbar indrivning av skatteskulden vid utflyttningen av den skattskyldiges hemvist till en annan medlemsstat i princip kan motiveras av allmänintresset av att säkerställa en effektiv indrivning av skatteskulder. Den anser dock att denna åtgärd går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål och åtgärden ska därför anses vara oproportionell, eftersom medlemsstaterna kan använda sig av de former för samarbete som föreskrivs i direktiven 76/308, 77/799 och 2008/55.

68 Domstolen konstaterar i detta avseende att i motsats till vad Konungariket Spanien, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal har gjort gällande, är befintliga former för samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter på unionsnivå tillräckliga för att ursprungsmedlemsstaten ska kunna driva in skatteskulden i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 78).

69 Domstolen erinrar därvid om att eftersom skatteskulden fastställs slutligt när den skattskyldige flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat, avser det bistånd som krävs från den mottagande medlemsstaten endast indrivningen av denna skuld och inte det slutliga fastställandet av skattebeloppet.

70 I artikel 4.1 i direktiv 2008/55 föreskrivs att ”[p]å begäran av den sökande myndigheten ska den anmodade myndigheten tillhandahålla alla upplysningar som skulle kunna vara av värde för den sökande myndigheten vid indrivningen av dess fordran”. Detta direktiv innebär således att ursprungsmedlemsstaten kan erhålla upplysningar från den behöriga myndigheten i den mottagande medlemsstaten beträffande en fysisk persons flyttning av hemvistet till sistnämnda medlemsstat, om dessa krävs för att ursprungsmedlemsstaten ska kunna driva in en skattefordran vilken redan existerade vid nämnda utflyttning.

71 Dessutom ger nämnda direktiv, särskilt i artiklarna 5–9, ursprungsmedlemsstatens myndigheter en ram för samarbete och bistånd, där även erkännande av dokument och vidtagande säkerhetsåtgärder för att effektivt driva in en skattefordran i den mottagande medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 78).

72 Domstolen konstaterar i detta avseende även att det inte kan uteslutas att ovannämnda samarbetsformer inte alltid fungerar tillfredsställande och problemfritt i praktiken. Medlemsstaterna kan dock inte åberopa eventuella svårigheter vid insamlandet av de upplysningar som krävs, eller brister som kan uppstå i samarbetet mellan deras skattemyndigheter för att motivera inskränkningen av de grundläggande friheter som garanteras enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 33).

73 De medlemsstater som har intervenerat till stöd för Konungariket Spanien har i detta sammanhang hänvisat till domen i det ovannämnda målet Truck Center, där domstolen bland annat, med hänsyn till möjligheten till indrivning genom tvångsåtgärder, slog fast att en annan beskattningsteknik än den som tillämpades på skattskyldiga personer med hemvist i landet skulle tillämpas på skattskyldiga personer utan hemvist i landet, nämligen källbeskattning.

74 Även om det skulle medges att gränsöverskridande indrivning av en skatteskuld normalt är mer komplicerad än en tvångsvis indrivning som vidtas inom landet, konstaterar domstolen att det i förevarande mål inte är fråga om någon indrivningsteknik, utan om huruvida skyldigheten för en skattskyldig person som önskar flytta sitt hemvist till en annan medlemsstat att enbart på grund av denna flyttning omedelbart och slutligt betala en skatt på redan realiserade inkomster, vilka fastställts till sina belopp, inte går utöver vad som krävs för att uppnå det eftersträvade ändamålet, trots att det inte finns någon sådan skyldighet för skattskyldiga personer som stannar kvar i landet.

75 Av det ovan redovisade följer således att artikel 14.3 i lag 35/2006, enligt vilken skattskyldiga personer som flyttar sitt hemvist till utlandet är skyldiga att inkludera ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då dessa personer ansågs ha skatterättsligt hemvist i landet, är oproportionell.

76 När det gäller den motivering av den aktuella lagstiftningen som avser säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, ska det erinras om att detta utgör ett legitimt ändamål enligt domstolens praxis (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen

Marks & Spencer, punkt 45, och N, punkt 42, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 51, av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-6301, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 45).

77 Av fast rättspraxis följer även att medlemsstaterna så länge unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 45). En sådan grund för motivering kan bland annat godtas när de aktuella reglerna avser att förhindra beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt avseende verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 46, Rewe Zentralfinanz, punkt 42, och National Grid Indus, punkt 46).

78 Domstolen har i det avseendet även funnit att flyttningen av den verkliga ledningen för ett bolag från en medlemsstat till en annan inte kan innebära att ursprungsmedlemsstaten ska avstå från sin rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före flyttningen (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 59, och domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 46). Domstolen har i enlighet med detta redan slagit fast att en medlemsstat har rätt enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent, nämligen den skattskyldiges skatterättsliga hemvist under den period när de orealiserade värdeökningarna uppkom, att beskatta dessa värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttningstillfälle (se domen i det ovannämnda målet N, punkt 46, och National Grid Indus, punkt 46).

79 Samma hänsyn kan av ännu starkare skäl tillämpas i förevarande mål eftersom den aktuella lagstiftningen avser beskattningen av redan realiserade inkomster och inte orealiserade värdeökningar. Konungariket Spanien förlorar nämligen inte rätten att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som redan bedrivits inom landet i samband med att den skattskyldige flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat, och behöver därmed inte avstå från sin rätt att fastställa beloppet avseende den skatt som belöper på denna verksamhet.

80 Det ska i detta hänseende erinras om att syftet med lagstiftningen är att i ursprungsmedlemsstaten beskatta realiserad inkomst som omfattas av den medlemsstatens beskattningsrätt, innan flyttningen av hemvistet sker. Inkomsten beskattas således i den medlemsstat där den realiserats, medan inkomst som uppbärs efter flyttningen av den skattskyldiges hemvist i princip uteslutande beskattas i den mottagande medlemsstat där de realiseras.

81 Med hänsyn till att det i förevarande fall inte är fråga om att fastställa skatteskulden vid tidpunkten för flyttningen av hemvistet, utan om omedelbar indrivning av skatteskulden, har Konungariket Spanien inte visat att det står inför ett problem med dubbelbeskattning eller en situation där de berörda skatskyldiga personerna helt undkommer beskattning på grund av en konflikt mellan beskattningsrätten för den stat från vilken hemvistet flyttas och den stat till vilken hemvistet flyttas, vilket skulle kunna motivera en tillämpning av en sådan åtgärd som den i förevarande mål, i syfte att uppnå det ändamål som avser att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

82 Under dessa förhållanden kan inte den aktuella lagstiftningen anses vara motiverad av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

83 När det gäller frågan huruvida lagstiftningen är motiverad av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, har Konungariket Spanien bland annat gjort gällande att lagstiftningen är oundgänglig för att säkerställa detta inre sammanhang, eftersom möjligheten att skjuta upp betalningen av skatten på inkomst som redan uppburits ges med stöd av den säkerhet för

betalningen som för skattemyndigheterna utgörs av att den skattskyldige har sitt hemvist i Spanien och att vederbörande följaktligen direkt och faktiskt omfattas av dessa myndigheters befogenheter. Upphör denna direkta och faktiska skattskyldighet motiverar detta att den skatteförmån som utgörs av möjligheten att skjuta upp betalningen av skatten bortfaller.

84 Domstolen har visserligen redan slagit fast att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera bestämmelser som inskränker de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 21, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, punkt 21, av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 43, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Ungern, punkt 70).

85 För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas måste det emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 68, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Ungern, punkt 72), varvid sambandets direkta karaktär måste bedömas med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande skattelagstiftningen (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 43).

86 Domstolen konstaterar i detta hänseende för det första att med hänsyn till att de krav som är förenade med skattesystemets inre sammanhang och en välavvägd fördelning av beskattningsrätten överlappar varandra, är de överväganden som anges i punkt 81 i förevarande dom, enligt vilka ingen annan medlemsstat i förevarande fall gör anspråk på beskattningsrätten till de inkomster som realiserats i Spanien, även relevanta beträffande behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, varför argumentet avseende detta behov saknar verkan.

87 För det andra ska det påpekas att Konungariket Spanien endast har åberopat behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, utan att bevisa något direkt samband i den aktuella lagstiftningen mellan skattefördelen i form av möjligheten att hänföra inkomsterna till flera beskattningsperioder, och en kompensation för denna fördel genom någon form av beskattning.

88 Under dessa förhållanden kan inte nämnda lagstiftning motiveras av behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.

89 Domstolen konstaterar att Konungariket Spanien, liksom de medlemsstater som har intervenerat till stöd för Spaniens yrkanden, i huvudsak har åberopat samma argument avseende att nämnda lagstiftning är proportionell också när det gäller de ändamål som syftar till att säkerställa skattesystemets inre sammanhang och en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, då det enligt dessa medlemsstater finns brister i de former för samarbete som föreskrivs i unionsrätten.

90 Även om det skulle antas att dessa ändamål kan uppnås med den aktuella nationella lagstiftningen, finner domstolen beträffande lagstiftningens proportionalitet att de överväganden som redovisas i punkterna 68–74 i förevarande dom om motiveringen avseende behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatten, även gör sig gällande i fråga om det åberopade behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, varför lagstiftningen under alla förhållanden går utöver vad som behövs för att uppnå nämnda ändamål.

– Huruvida det föreligger en inskränkning enligt artikel 18 EG

91 När det gäller påståendet att det föreligger en inskränkning av artikel 18 EG konstaterar domstolen att det inte kan förnekas att det förhållandet att personer som önskar röra sig inom unionen utan avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet är uteslutna från den aktuella likviditetsfördelen i vissa fall kan avhålla personer från att utöva de grundläggande friheter som garanteras i den artikeln.

92 Det framgår emellertid av domstolens praxis att en sådan inskränkning kan vara motiverad med avseende på unionsrätten endast om den grundar sig på objektiva hänsyn av allmänintresse, vilka är oberoende av de berörda personernas nationalitet och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se dom av den 23 oktober 2007 i de förenade målen C-11/06 och C-12/06, Morgan och Bucher, REG 2007, s. I-9161, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Ungern, punkt 88).

93 I detta avseende påpekar domstolen att samma slutsats som den ovan i punkterna 51–88 i förevarande dom av identiska skäl gör sig gällande även i fråga om artiklarna 39 EG och 43 EG (se, för ett liknande resonemang, domarna av den 17 januari 2008 i de ovannämnda målen kommissionen mot Tyskland, punkt 30, kommissionen mot Grekland, punkt 60, och kommissionen mot Ungern, punkt 89).

Invändningarna avseende ett åsidosättande av bestämmelserna i EES-avtalet

94 Kommissionen har även gjort gällande att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet avseende fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet, genom att införa och bibehålla artikel 14.3 i lag 35/2006.

95 Inledningsvis ska det påpekas att nämnda artiklar i EES-avtalet motsvarar artiklarna 39 EG och 43 EG, varför övervägandena avseende dessa artiklar i punkterna 51–64 i förevarande dom i princip är tillämpliga även på motsvarande artiklar i EES-avtalet.

96 Domstolen konstaterar emellertid att när det gäller motiveringen avseende en effektiv indrivning av skatteskulden föreligger inte den ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna som uppställs i direktiv 77/799 och i direktiv 2008/55, mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, när detta land inte har gjort något åtagande om ömsesidigt bistånd (se, bland annat, dom av den 5 maj 2011 i mål C-267/09, kommissionen mot Portugal, REU 2011, s. I-3197, punkt 55).

97 Konungariket Spanien har gjort gällande att det inte har ingått några bilaterala avtal om ömsesidigt bistånd för uppbörd eller indrivning av skatt med Konungariket Norge, och inte heller med Republiken Island eller Furstendömet Liechtenstein. För det fallet att en skattskyldig person flyttar sitt hemvist till en av dessa stater som är parter i EES-avtalet tycks alltså inte de spanska myndigheterna ha några medel för något verkligt samarbete med myndigheterna i nämnda stater.

98 Kommissionen har inte heller genom att i sitt yttrande avseende Förbundsrepubliken Tysklands, Konungariket Nederländernas och Republiken Portugals interventionsinlagor begränsa sig till att helt generellt hänvisa till avtal som binder Konungariket Spanien till de parter i EES-avtalet, som inte är medlemmar i unionen, visat att dessa avtal verkligen innehåller former för utbyte av tillräckliga upplysningar för att granska och kontrollera deklarationerna från de skattskyldiga personer som har hemvist i dessa stater.

99 Under dessa förhållanden ska skyldigheten för de skattskyldiga som flyttar sitt hemvist till utlandet att inkludera ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha skatterättsligt hemvist i landet, i den mån den avser skattskyldiga med hemvist i någon av

de stater som är part i EES-avtalet och som inte är medlem i unionen, inte anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa en effektiv skattekontroll och ett bekämpande av skatteflykt.

100 Talan ska följaktligen ogillas i den del den avser att Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

101 Det ska under dessa förhållanden konstateras att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG genom att i artikel 14.3 i lag 35/2006 införa och bibehålla en bestämmelse enligt vilken de skattskyldiga personer som flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat åläggs att inkludera deras ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha skatterättsligt hemvist i landet.

Rättegångskostnader

102 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 första stycket i rättegångsreglerna kan emellertid domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, eller om särskilda omständigheter motiverar det, besluta att kostnaderna ska delas eller att vardera parten ska bära sin kostnad.

103 I förevarande mål ska hänsyn tas till att kommissionens talan ogillats såvitt avser de anmärkningar som grundar sig på ett åsidosättande av artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

104 Konungariket Spanien ska således bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna medan kommissionen ska bära resterande fjärdedel.

105 Enligt artikel 69.4 första stycket i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal ska följaktligen bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG genom att i artikel 14.3 i lag 35/2006 om inkomstskatt för fysiska personer och om delvis ändring av lagarna om skatt för juridiska personer, skatt på inkomst för personer utan hemvist i landet och skatt på egendom (Ley 35 2006 del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), av den 28 november 2006, införa och bibehålla en bestämmelse enligt vilken de skattskyldiga personer som flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat åläggs att inkludera deras ännu ej taxerade inkomster i beskattningsunderlaget för det senaste beskattningsår då de ansågs ha skatterättsligt hemvist i landet.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Konungariket Spanien ska bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna. Kommissionen ska bära resterande fjärdedel.

4) Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal ska bära sina rättegångskostnader.

Underskrifter