



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 16 november 2023 *

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 49 FEUF – Etableringsfrihet – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Inkomstskatt för fysiska personer – Skattefördel på området för beskattning av kapitalvinster vid överlåtelser av andelar i småföretag – Företag som är etablerade i andra medlemsstater omfattas inte – Begreppet förfarandemissbruk”

I mål C-472/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål – CAAD) (Portugal)) genom beslut av den 9 juli 2022, som inkom till domstolen den 14 juli 2022, i målet

NO

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent) samt domarna P.G. Xuereb och A. Kumin,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- NO, genom C. Avelino, J. Pedroso de Melo och R. Sarabando Pereira, advogados,
- Portugals regering, genom A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa och A. Rodrigues, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Italiens regering, av G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av M. Cherubini och P. Gentili, avvocati dello Stato,

– Europeiska kommissionen, genom P. Caro de Sousa och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 och 63 FEUF samt av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan NO, som är fransk medborgare och bosatt i Portugal, och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör en talan om ogiltigförklaring av ett beslut om fastställande av inkomstskatt för fysiska personer avseende NO:s inkomster år 2019.

Tillämpliga bestämmelser

Lagen om inkomstskatt för fysiska personer

- 3 I artikel 10 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lagen om inkomstskatt för fysiska personer), med rubriken ”Kapitalvinster”, föreskrivs följande:

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

...

- b) överlåtelse mot vederlag av andelar i bolag och andra värdepapper.

...

4. Den vinst som omfattas av inkomstskatt för fysiska personer består av

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

...”

- 4 I artikel 43 i denna lag, med rubriken ”Kapitalvinster”, föreskrivs följande:

”1. Inkomster som ska anses vara kapitalvinster ska tas upp med ett belopp motsvarande skillnaden mellan de kapitalvinster och kapitalförluster som realiserats under samma år och som fastställts i enlighet med följande artiklar.

...

3. Det belopp som avses i punkt 1 i fråga om de transaktioner som avses i artikel 10.1 b och som avser mikro- och småföretag som inte är noterade på reglerade eller oreglerade börsmarknader ska också, om det är positivt, beaktas med upp till 50 procent av dess värde.

4. I föregående punkt avses med mikro- och småföretag sådana enheter som definieras som sådana i bilagan till Decreto-Lei n° 372/2007 (lagdekret nr 372/2007) av den 6 november 2007 (*Diário da República*, serie 1, nr 213, av den 6 november 2007).”

5 I artikel 44.1 i nämnda lag, med rubriken ”Avyttringsvärde”, anges följande:

”Vid fastställandet av den vinst som omfattas av inkomstskatt för fysiska personer avses med avyttringsvärde:

...

f) i övriga fall, vederlagets värde.”

6 I artikel 48 i samma lag, med rubriken ”Värdet av förvärv mot vederlag av andelar i bolag och andra värdepapper”, föreskrivs följande:

”Vid tillämpning av artikel 10.1 b ska anskaffningsvärdet, om det sker mot vederlag, vara följande:

...

b) för aktier, andra andelar i bolag, självständiga warranter, certifikat som avses i artikel 10.1 g eller andra överlåtbara värdepapper som inte är noterade på en reglerad marknad, den kostnad som fastställts genom handlingar eller, om detta inte är möjligt, det nominella värdet.

...”

Lagdekret nr 372/2007

7 I artikel 2 i bilagan till lagdekret nr 372/2007, med rubriken ”Effektivitet och finansiella tak som definierar företagskategorier”, föreskrivs följande:

”1. Kategorin mikroföretag samt små och medelstora företag utgörs av företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars årliga balansomslutning inte överstiger 43 miljoner euro.

2. Inom kategorin små och medelstora företag definieras småföretag som företag som sysselsätter färre än 50 personer och vars årsomsättning eller årliga balansomslutning inte överstiger 10 miljoner euro.

3. Inom kategorin små och medelstora företag definieras mikroföretag som företag som sysselsätter färre än 10 personer och vars årsomsättning eller årliga balansomslutning inte överstiger 2 miljoner euro.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 8 NO är en fransk medborgare vars skatterättsliga hemvist år 2019 var upprättad i Portugal . Det året sålde han till det enligt fransk rätt bildade bolaget Prince Vert SAS 29 222 andelar i ett annat bolag bildat enligt fransk rätt, Château de La Bourdaisière SARL (nedan kallat CLB). Dessa andelar motsvarade 47,5 procent av aktiekapitalet i CLB. NO, som hade förvärvat nämnda andelar under åren 2011 och 2012 till ett belopp av 279 129 euro, överlät dem till ett pris av 850 000 euro, som Prince Vert betalade genom att teckna ett lån.
- 9 Vid tidpunkten för överlåtelsen innehade NO även 86 procent av aktiekapitalet i Prince Vert. Varken CLB eller Prince Vert hade lämnat någon utdelning mellan åren 2013 och 2019. Även om NO, direkt och indirekt, ägde 99,71 procent av andelarna i CLB före nämnda överlåtelse, ägde han fortfarande, direkt och indirekt, 93,06 procent av dessa andelar efter överlåtelsen. Med andra ord överlät han genom denna transaktion faktiskt endast kontrollen över 6,65 procent av aktiekapitalet i CLB, i vilket han fortfarande var företagsledare och majoritetsaktieägare.
- 10 År 2019 var CLB ett ”småföretag”, i den mening som avses i artikel 2 i bilagan till lagdekret nr 372/2007, eftersom det hade en personalstyrka motsvarande femton personer och en årsomsättning eller årlig balansomslutning som inte översteg 10 miljoner euro. CLB hade sitt faktiska säte och sin skatterättsliga hemvist i Frankrike och bedrev inte någon ekonomisk verksamhet i Portugal.
- 11 I den deklaration för inkomstskatt för fysiska personer som NO ingav år 2019 redovisade han överlåtelsen av andelarna i bolaget CLB och den kapitalvinst som följde av överlåtelsen. På grundval av denna deklaration delgav skattemyndigheten IRS ett beslut om fastställande av inkomstskatt för fysiska personer. Skattemyndigheten beräknade den skatt som NO skulle betala för överlåtelsen på grundval av hela den kapitalvinst som följde av överlåtelsen, utan att tillämpa den minskning på 50 procent som föreskrivs i artikel 43.3 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer, för överlåtelser av andelar i mikro- och småföretag som inte är noterade på reglerade eller oreglerade börsmarknader.
- 12 Den 17 juni 2021 väckte NO talan vid Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål – CAAD) (Portugal)), den hänskjutande domstolen, för att få fastställt att skattemyndighetens fastställande av inkomstskatt för fysiska personer var rättsstridigt, eftersom nämnda myndighet hade underlåtit att tillämpa den skattefördel som föreskrivs i artikel 43.3 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer. Skattemyndigheten har för sin del gjort gällande att målet med denna bestämmelse är att stödja de portugisiska företagen och stimulera den ekonomiska verksamheten i Portugal. Överlåtelser av andelar i bolag som är etablerade utanför Portugal ska följaktligen undantas, eftersom sådana transaktioner inte bidrar till ekonomisk verksamhet i Portugal.
- 13 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida en administrativ praxis som innebär att skattskyldiga som innehar andelar i utländska bolag nekats den skattefördel som föreskrivs i artikel 43.3 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer är förenlig med unionsrätten. Den hänskjutande domstolen har särskilt påpekat att denna praxis skulle kunna medföra en omotiverad inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF, eftersom den leder till att personer som är bosatta i Portugal avhålls från att stadigvarande och kontinuerligt delta i en

annan medlemsstats ekonomiska liv, samt i den fria rörligheten för kapital som avses i artikel 63 FEUF, eftersom den skulle kunna avhålla sådana personer från att investera sitt kapital i en annan medlemsstat.

- 14 Den hänskjutande domstolen har dessutom på eget initiativ påpekat att det finns starka och objektiva indicier på att överlåtelsen av andelarna i CLB till Prince Vert skulle kunna vara en konstlad transaktion, det vill säga en transaktion vars form inte återspeglar den ekonomiska verkligheten eller det resultat som faktiskt uppkommit, och som skulle kunna ha genomförts i det huvudsakliga syftet att erhålla en skattefördel. Enligt den hänskjutande domstolen rör det sig inte om en verklig överlåtelse av andelar som genererat en vinst, utan om en förtäckt utdelning. En sådan utbetalning av utdelning skulle emellertid enligt nationell rätt ha varit föremål för en högre skatt än en skattevinst vid överlåtelse av andelar. Den hänskjutande domstolen önskar således få klarhet i huruvida en skattskyldig i en sådan situation kan åberopa artiklarna 49 och 63 FEUF för att komma i åtnjutande av en skattefördel som införts genom nationell rätt.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål – CAAD)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
 - ”1) Ska artikel 49 FEUF (etableringsfrihet) och/eller artikel 63 FEUF (fri rörlighet för kapital) tolkas så, att de utgör hinder för en lagbestämmelse eller praxis på skatteområdet i en medlemsstat, i kraft av vilken, i samband med fastställande av inkomstskatt för fysiska personer i den medlemsstaten, en skattefördel tillämpas, bestående av beskattning av 50 procent av vinsten från en överlåtelse av andelar i bolag, på överlåtelser av andelar i bolag som bildats enligt nationell rätt, men inte på överlåtelser av andelar i bolag som bildats i en annan medlemsstat?
 - 2) Ska artikel 49 FEUF (etableringsfrihet) och/eller artikel 63 FEUF (fri rörlighet för kapital) tolkas så, att de utgör hinder för en lagbestämmelse eller praxis på skatteområdet i en medlemsstat, i kraft av vilken, i samband med fastställande av inkomstskatt för fysiska personer i den medlemsstaten, en skattefördel tillämpas, bestående av beskattning av 50 procent av vinsten från en överlåtelse av andelar i bolag, på överlåtelser av andelar i bolag som har sitt huvudkontor inom landet, men inte på överlåtelser av andelar i bolag som har sitt huvudkontor i en annan medlemsstat?
 - 3) Ska artikel 49 FEUF (etableringsfrihet) och/eller artikel 63 FEUF (fri rörlighet för kapital) tolkas så, att de utgör hinder för en lagbestämmelse eller praxis på skatteområdet i en medlemsstat, i kraft av vilken, i samband med fastställande av inkomstskatt för fysiska personer i den medlemsstaten, en skattefördel tillämpas, bestående av beskattning av 50 procent av vinsten från en överlåtelse av andelar i bolag, på överlåtelser av andelar i bolag med skatterättslig hemvist i landet, men inte på överlåtelser av andelar i bolag med skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat?
 - 4) Ska artikel 49 FEUF (etableringsfrihet) och/eller artikel 63 FEUF (fri rörlighet för kapital) tolkas så, att de utgör hinder för en lagbestämmelse eller praxis på skatteområdet i en medlemsstat, i kraft av vilken, i samband med fastställande av inkomstskatt för fysiska personer i den medlemsstaten, en skattefördel tillämpas, bestående av beskattning av

50 procent av vinsten från en överlåtelse av andelar i bolag, på överlåtelser av andelar i bolag som bedriver verksamhet inom landet, men inte på överlåtelser av andelar i bolag som bedriver verksamhet i en annan medlemsstat?

- 5) Ska principen om förbud mot förfarandemissbruk tolkas så, att den ska tillämpas på en överlåtelse av andelar i bolag, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som i allt väsentligt ger ett resultat som motsvarar en utdelning, och vars rättsliga form valdes av den skattskyldige främst för att erhålla en skattefördel enligt nationell rätt som är tillämplig uteslutande på kapitalvinster avseende värdeökningar på värdepapper, under omständigheter som de i förevarande mål, där bekräftelsen av att den skattskyldige omfattas av skattefördelen är avhängig av dennes möjlighet att åberopa och utöva etableringsfriheten i artikel 49 FEUF och/eller den fria rörligheten för kapital i artikel 63 FEUF?
- 6) Ska principen om förbud mot förfarandemissbruk tolkas så, att den utgör hinder för att en skattskyldig åberopar och utövar etableringsfriheten (enligt artikel 49 FEUF) eller den fria rörligheten för kapital (enligt artikel 63 FEUF) i syfte att komma i åtnjutande av en skattefördel som föreskrivs i nationell lagstiftning för kapitalvinster från överlåtelser av andelar i bolag, när denne – i första hand för att komma i åtnjutande av skattefördelen – har genomfört en transaktion, såsom en aktieöverlåtelse, som i allt väsentligt ger ett resultat som motsvarar en utdelning?
- 7) För det fall föregående fråga besvaras jakande, kan en skattebetalare åberopa rättssäkerhet eller berättigade förväntningar för att invända mot att denne nekas etableringsfrihet och/eller fri rörlighet för kapital med tillämpning av principen om förbud mot förfarandemissbruk, och på detta sätt legitimera förfarandemissbruket?
- 8) Ska principen om förbud mot förfarandemissbruk tolkas så, att dess tillämpning är avhängig av att villkoren för att tillämpa de allmänna nationella bestämmelserna om motverkande av missbruk är uppfyllda?
- 9) Ska principen om förbud mot förfarandemissbruk tolkas så, att dess tillämpning är avhängig av att den åberopas av de nationella myndigheterna?
- 10) Ska principen om förbud mot förfarandemissbruk tolkas så, att dess tillämpning är avhängig av de nationella skattemyndigheternas efterlevnad av förfarandet för tillämpning av de allmänna nationella bestämmelserna om motverkande av missbruk?
- 11) Med tanke på att den nationella domstolen har begränsad behörighet att pröva skattebeslutens lagenlighet och avgöra om de ska upphävas eller bestå i den nationella rättsordningen, utan att träda i skattemyndighetens ställe, ska principen om förbud mot förfarandemissbruk då tolkas så, att skiljenämnden är behörig att omdefiniera eller omkvalificera den transaktion som utgör missbruk och tillämpa lämplig nationell lagstiftning på den transaktion som i stället ska anses ha förelegat?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Frågorna 1–4

- 16 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och/eller 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, på området för inkomstskatt för fysiska personer, enligt vilken en skattefördel, som består i att beskattningen av den kapitalvinst som uppkommer vid överlåtelse av andelar i bolag halveras, endast förbehålls i fråga om överlåtelser av andelar i bolag som är etablerade i denna medlemsstat, med uteslutande av överlåtelser av andelar i bolag som är etablerade i andra medlemsstater.

Tillämplig fri rörlighet

- 17 De frågor som har ställts hänvisar både till EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och dess bestämmelser om fri rörlighet för kapital, varför det ska avgöras vilken frihet som är tillämplig i det nationella målet (dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 34).
- 18 Det framgår av domstolens fasta praxis att för att avgöra huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget ska ändamålet med den aktuella lagstiftningen beaktas (dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 19 Domstolen erinrar härvidlag om att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfrihet. Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltningen och kontrollen av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 20 I förevarande fall syftar den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, såsom den genomförts av skattemyndigheten, till att skattemässigt gynna kapitalvinst som uppkommer vid överlåtelse av andelar i mikro- och småföretag som inte är noterade på reglerade eller oreglerade börsmarknader, förutsatt att dessa företag bedriver ekonomisk verksamhet i Portugal. Såsom Europeiska kommissionen har påpekat är denna lagstiftning tillämplig på alla överlåtelser av andelar i dessa bolag, oberoende av hur stora de aktuella andelarna är.
- 21 Utan att utesluta situationer som omfattas av etableringsfriheten från sitt tillämpningsområde framgår det således att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet allmänt avser andelsinnehav, utan att det är relevant att andelarna har förvärvats i avsikt att utöva inflytande över förvaltning och kontroll av ett företag. Denna lagstiftning kan följaktligen ha en avgörande inverkan på den fria rörligheten för kapital. De eventuella inskränkningar i etableringsfriheten som följer av nämnda lagstiftning utgör en oundviklig konsekvens av restriktionen för den fria rörligheten för kapital och motiverar därför inte en självständig

prövning mot bakgrund av artikel 49 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

- 22 Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.
- 23 Enligt domstolens fasta praxis utgör åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i nämnda medlemsstat från att investera i andra stater sådana restriktioner för kapitalrörelser som är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF (dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 24 I förevarande fall medför den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, såsom den har genomförts av skattemyndigheten, en skillnad i behandling mellan personer med skatterättslig hemvist i Portugal som innehar andelar i företag som bedriver ekonomisk verksamhet i Portugal och sådana personer som innehar andelar i företag som bedriver ekonomisk verksamhet utanför Portugal, eftersom de kapitalvinster som realiserats vid överlåtelser av andelar i de sistnämnda företagen beskattas hårdare. Denna lagstiftning gör det således attraktivare att investera i företag som är etablerade i Portugal, till nackdel för företag som är etablerade i andra medlemsstater.
- 25 En sådan skillnad i behandling som görs utifrån platsen för kapitalinvesteringen leder till att en person med skatterättslig hemvist i Portugal avhålls från att investera sitt kapital i ett bolag som är etablerat i en annan stat, och den har även en restriktiv verkan på bolag som är etablerade i andra stater genom att den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i Portugal (se, analogt, dom av den 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punkterna 34 och 35, dom av den 15 juli 2004, Weidert och Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, punkterna 13 och 14, och dom av den 18 december 2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, punkt 14 och där angiven rättspraxis). Den utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.
- 26 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF emellertid inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.
- 27 Det följer av fast rättspraxis att artikel 65.1 a FEUF ska tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital. Denna bestämmelse kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med fördraget (dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 67 och där angiven rättspraxis).
- 28 De skillnader i behandling som tillåts enligt artikel 65.1 a FEUF får nämligen enligt punkt 3 i samma artikel varken utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning. Domstolen har således fastställt att sådana skillnader i behandling endast är tillåtna när de avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller, i det motsatta fallet, när de kan

motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

- 29 Enligt domstolens praxis ska frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation bedömas mot bakgrund av såväl det mål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser. Endast de relevanta åtskillnadskriterier som fastställs i den aktuella lagstiftningen ska beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna (dom av den 16 december 2021, UBS Real Estate, C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:1015, punkterna 47 och 48 och där angiven rättspraxis).
- 30 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att målet med den skattepraxis som är aktuell i det nationella målet är att stödja inhemska företag och stimulera den ekonomiska verksamheten i Portugal genom att halvera skattebördan för kapitalvinster som realiserats av skattskyldiga med skatterättslig hemvist i Portugal, när de överlåter andelar i bolag som är etablerade i denna medlemsstat. Kapitalvinster som dessa skattskyldiga realiserar vid överlåtelse av andelar i bolag som är etablerade i andra medlemsstater beskattas däremot med full skattesats.
- 31 Den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, såsom den har genomförts av skattemyndigheten, är således tillämplig utan åtskillnad på alla fysiska personer med skatterättslig hemvist i Portugal och medför en skillnad i behandling som uteslutande grundar sig på etableringsorten för de bolag i vilka kapitalet har investerats, i syfte att främja investeringar i ekonomisk verksamhet i Portugal, till nackdel för investeringar i andra medlemsstater.
- 32 Både en skattskyldig som investerar i andelar i ett portugisiskt bolag och en skattskyldig som investerar i andelar i ett utländskt bolag investerar emellertid sitt kapital i bolag i syfte att generera vinst (se, analogt, dom av den 9 september 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punkt 33).
- 33 Vidare skulle en bedömning att skattskyldiga som har investerat i företag som bedriver ekonomisk verksamhet i Portugal befinner i en annan situation än skattskyldiga som har investerat i företag som bedriver ekonomisk verksamhet utanför Portugal, trots att artikel 63.1 FEUF just förbjuder restriktioner för gränsöverskridande kapitalrörelser, medföra att denna bestämmelse förlorade sitt innehåll (se, analogt, dom av den 9 september 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 34 Den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning grundar sig således inte på en objektiv skillnad mellan situationerna.
- 35 Det ska följaktligen prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Enligt rättspraxis kan nämligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital vara tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, om den är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 17 mars 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 75 och där angiven rättspraxis).

- 36 I förevarande fall har den skattepraxis som är aktuell i det nationella målet, enligt den hänskjutande domstolen, till syfte att stödja inhemska företag och stimulera den ekonomiska verksamheten i Portugal.
- 37 Enligt fast rättspraxis kan ett mål av rent ekonomisk karaktär inte utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i en grundläggande frihet som garanteras i EUF-fördraget (dom av den 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 48, och dom av den 25 februari 2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 38 Även om ett sådant mål skulle anses tillåtet, har det under alla omständigheter inte lagts fram några uppgifter som tyder på att detta mål inte skulle uppnås, om den skattefördel som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet även tillämpades på kapitalvinster som uppkommer vid överlåtelse av andelar i mikro- och småföretag som bedriver ekonomisk verksamhet utanför Portugal (se, analogt, dom av den 9 september 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punkt 40).
- 39 Även om den portugisiska regeringen, utan att bestrida nämnda rent ekonomiska syfte, i sitt skriftliga yttrande har hävdat att den ifrågavarande skillnaden i behandling har ett direkt samband med skyddet av skattesystemets inre sammanhang, så ska det erinras om att det, för att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas, krävs att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och compensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (dom av den 7 april 2022 i målet Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsträttslig grund). C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 92 och där angiven rättspraxis).
- 40 Domstolen konstaterar att den portugisiska regeringen inte har anfört några rättsliga argument till stöd för sitt påstående. Den portugisiska regeringen har således inte visat att den skattefördel som beviljas skattskyldiga som innehar andelar i företag som bedriver ekonomisk verksamhet i Portugal kompenseras av ett visst skatteuttag, vilket således motiverar att skattskyldiga som innehar andelar i företag som bedriver ekonomisk verksamhet utanför Portugal utesluts från denna fördel.
- 41 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll förefaller det således som om den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, såsom den genomförts av skattemyndigheten, inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.
- 42 Artikel 63 FEUF ska följaktligen tolkas så, att den utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, på området för inkomstskatt för fysiska personer, enligt vilken en skattefördel, som består i att beskattningen av den kapitalvinst som uppkommer vid överlåtelse av andelar i bolag halveras, endast förbehålls i fråga om överlåtelse av andelar i bolag som är etablerade i denna medlemsstat, med uteslutande av överlåtelse av andelar i bolag som är etablerade i andra medlemsstater.

Frågorna 5–11

- 43 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i hur den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas, med anledning av att klaganden i det nationella målet påstås ha försökt att åberopa unionsrätten

genom bedrägligt syfte, däribland de grundläggande friheter som föreskrivs i artiklarna 49 och 63 FEUF, för att komma i åtnjutande av den behandling som föreskrivs i artikel 43.3 i lagen om inkomstskatt för fysiska personer.

- 44 I detta avseende ska det erinras om att enligt domstolens fasta praxis och inom ramen för det samarbete som har inrättats mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, krävs det – eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen – att den nationella domstolen noggrant iakttar kraven avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande, vilka uttryckligen anges i artikel 94 i rättegångsreglerna och vilka den nationella domstolen förväntas känna till. Det erinras också om dessa krav i domstolens rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande (EUT C 380, 2019, s. 1) (dom av den 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management och Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 68 och där angiven rättspraxis).
- 45 Det är följaktligen av avgörande betydelse, såsom anges i artikel 94 c i domstolens rättegångsregler, att begäran om förhandsavgörande innehåller en redogörelse för skälen till att den hänskjutande domstolen undrar över tolkningen eller giltigheten av vissa unionsbestämmelser, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan unionsbestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet (dom av den 6 oktober 2021, Consorzio Italian Management och Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punkt 69 och där angiven rättspraxis).
- 46 Vad beträffar frågorna 5–11, konstaterar domstolen att den hänskjutande domstolen endast har lämnat en bristfällig redogörelse för de tillämpliga bestämmelserna och de faktiska omständigheterna och, i synnerhet, för den fördel som klaganden i det nationella målet försökte erhålla genom att överlåta de andelar som är aktuella i det nationella målet, i stället för att lämna utdelning. Eftersom CLB och Prince Vert är bolag bildade enligt fransk rätt, har den hänskjutande domstolen inte hänvisat till hela den skattebörda som skulle ha belastat en sådan utdelning, bland annat mot bakgrund av bestämmelserna i lagen om inkomstskatt för fysiska personer om utdelning från utlandet och dubbelbeskattningsavtalet mellan Republiken Frankrike och Republiken Portugal, bestämmelser som klaganden i målet vid den nationella domstolen har hänvisat till i sitt skriftliga yttrande, men som inte förekommer i begäran om förhandsavgörande.
- 47 Den hänskjutande domstolen har vidare inte redogjort för på vilket sätt klaganden i det nationella målet har missbrukat de friheter som föreskrivs i artiklarna 49 och 63 FEUF. Nämnda domstol har inte heller redogjort för det samband som den har funnit föreligga mellan den påstådda skattefördelen, vilken endast följer av nationell rätt, och inte av unionsrätten, och den begärda tolkningen av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk.
- 48 Under dessa omständigheter har domstolen inte tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den, och dessa uppfyller således inte sakprövningsförutsättningarna i artikel 94 i rättegångsreglerna.
- 49 Domstolen konstaterar följaktligen att frågorna 5–11 inte kan tas upp till prövning. Den hänskjutande domstolen bevarar emellertid möjligheten att framställa en ny begäran om förhandsavgörande när den kan tillhandahålla EU-domstolen samtliga uppgifter som gör det möjligt för denna att besvara frågorna (se, analogt, beslutet av den 1 oktober 2020, Inter Consulting, C-89/20, EU:C:2020:771, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

Rättegångskostnader

- 50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, på området för inkomstskatt för fysiska personer, enligt vilken en skattefördel, som består i att beskattningen av den kapitalvinst som uppkommer vid överlåtelse av andelar i bolag halveras, endast förbehålls i fråga om överlåtelser av andelar i bolag som är etablerade i denna medlemsstat, med uteslutande av överlåtelser av andelar i bolag som är etablerade i andra medlemsstater.

Underskrifter