

Anonymiseret version

Oversættelse

C-388/19 - 1

Sag C-388/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

17. maj 2019

Forelæggende ret:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, center for forvaltningsvoldgift, Portugal)

Afgørelse af:

30. april 2019

Sagsøger:

MK

Sagsøgt:

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden)

Voldgiftskendelse

Præjudiciel forelæggelse

1. Sagens baggrund

Sagsøgeren, MK, som er gift, skattepligtig person nr. [udelades], har bopæl i Paris [udelades], Frankrig, og hvis Serviço de Finanças Local (lokale skattemyndighed) er SLF de Coímbra 2, har [...] anmodet om nedsættelse af en voldgiftsret.

Sagsøgeren har nedlagt følgende påstande:

- a) Ansættelse af IRS (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (skat af fysiske personers indkomst, herefter »indkomstskat«)) nr. [udelades] af 5.

juli 2018 på 24 654,22 EUR erklæres retsstridig, og følgelig annulleres denne.

- b) Nævnte beløb tilbagebetales som med urette betalt skat.
- c) Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden) tilpligtes at betale morarenter, som påløber indtil datoen for udstedelsen og behandlingen af kreditnotaen på beløbet, alt sammen i overensstemmelse med artikel 43 og 100 i LGT (Lei Geral Tributária (den almindelige skattelov)) og artikel 61 i CPPT (Código de Procedimento e de Processo Tributário (skatteproceslov)).

Sagsøgte er AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (skatte- og toldmyndigheden).

[udelades] [V]oldgiftsretten med en enkelt voldgiftsdommer blev behørigt nedsat den 11. februar 2019 og har saglig kompetence.

Parterne er behørigt repræsenteret og har retsevne, partsevne og søgsmålskompetence.

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden), for hvilken der blev foretaget forkyndelse den 12. februar 2019, svarede den 18. marts 2019 og anførte herved, at den affattelse, som artikel 72 i Código do IRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (lov om beskatning af fysiske personers indkomst, herefter »CIRS«)) har fået ved lov nr. 67-A/2007 af 31. december 2007, medfører en ny retlig ramme, som endnu ikke har været undersøgt af Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) med henblik på efterprøvelse af dens forenelighed med EU-retten, eftersom den dom, som Domstolen afsagde i sag C-443/06, er fra den 11. oktober 2007, og selv om det i denne dom fastslås, at de dagældende lovbestemmelser om beskatning i Portugal af ikke-hjemmehørende personers ejendomsavancer i CIRS' artikel 72, stk. 1, og artikel 43, stk. 2, var uforenelige med [EU-retten], er dette blevet løst ved de ovennævnte ændringer, som er indført i CIRS' artikel 72 ved lov nr. 67/2007 af 31. december 2007, således at denne bestemmelse er bragt i overensstemmelse med EF-traktatens artikel 56.

Sagsøgte har endvidere anført, at den nuværende retlige ramme fastsætter to alternative muligheder, nemlig:

1. Beskatning af den skattepligtige person, som er sagsøger i nærværende sag, efter valg, med den sats, som ville gælde for den pågældende i overensstemmelse med tabellen i CIRS' artikel 68, stk. 1, sammenholdt med artikel [43, stk. 2].
2. Beskatning, efter valg (som i øvrigt angivet af sagsøgeren), med den specifikke sats på 28% i henhold til bestemmelserne i CIRS' artikel 72, stk. 1, litra a), uden anvendelse af nedsættelsen på 50% i henhold til artikel 43, stk. 2, og hvorved den pågældende blev opkrævet den skyldige indkomstskat.

Sagsøgte har derfor foreslået, at **voldgiftssagen udsættes, og spørgsmålet forelægges for Domstolen** i henhold til ordningen med præjudiciel forelæggelse (artikel 267 TEUF), der er bindende for den portugisiske stat.

Sagsøgtes forslag blev meddelt sagsøgeren med henblik på den kontradiktoriske procedure.

Den 11. april 2019 anførte sagsøgeren, at spørgsmålet allerede var blevet undersøgt af de nationale retter og henviste herved til følgende sager:

a) Sag nr. 45/2012-T af 5. juli 2012, som blev afgjort inden for rammerne af CAAD på grundlag af EU-Domstolens dom af 18. marts 2010¹ i sag C-440/08, og som gengiver en del af denne dom, jf. nedenstående uddrag:

»Domstolen udtalte sig i denne retning i [nævnte dom] vedrørende en åbenbart parallel situation, hvor den eneste forskel er, at Domstolens dom vedrørte en tilsidesættelse af artikel 49 [TEUF] og ikke artikel 63 [TEUF].

Domstolen bemærkede, at »muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig betyder, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person [...] har et valg mellem at anvende en skatteordning, der er diskriminerende, eller en anden ordning, der angiveligt ikke er diskriminerende«, og udtalte, at denne valgmulighed ikke kan udelukke de diskriminerende virkninger af den første af disse to skatteordninger.«

Domstolen påpegede herefter et paradoks:

»Såfremt man anerkender, at valgmuligheden har en sådan neutraliserende virkning, vil konsekvensen [...] blive den, at man lovliggør en skatteordning, der isoleret set fortsat er en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, fordi den er diskriminerende.«

Domstolen konkluderede, at traktaten:

»er til hinder for nationale retsfor skrifter, der har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer hvad angår tildelingen af en skattefordel, [...] selv om disse skattepligtige personer med hensyn til denne fordel kan vælge den skatteordning, der gælder for hjemmehørende skattepligtige personer«.

Sagsøgeren har dog anerkendt følgende:

¹ – Genstanden for denne sag var (sammenfattende) den differentierede anvendelse af reglerne om fradrag for selvstændige erhvervsdrivende, der er hjemmehørende, som blev anvendt på en anden måde på ikke-hjemmehørende personer, hvorved disse blev forhindret i at medregne arbejdstimer i en anden medlemsstat [...] – en situation, som ikke udviser parallelitet i forhold til den situation, som er omhandlet i nærværende sag, hvor det er ikke-hjemmehørende personers ret til at vælge den skattemæssige behandling, der gælder for hjemmehørende personer, der undersøges.

– Det er ubestridt, at de konsekvenser, der er blevet udledt af ovennævnte EU-retspraksis, og navnlig af Hollmann-dommen², fører til en gunstigere beskatning af de ejendomsavancer, der realiseres af personer, som ikke er hjemmehørende i Portugal, men i en EU-medlemsstat, end af hjemmehørende personer, eftersom førstnævnte personer, udover at de også kan drage fordel af en nedsættelse på 50% af indkomstskattegrundlaget, er undergivet en enhedsats på 25%, som i de fleste tilfælde vil være lavere end den – progressive – sats, som gælder for hjemmehørende i overensstemmelse med tabellen i CIRS' artikel 68, stk. 1, hvortil kommer, at sidstnævnte personer skal medregne samtlige fortjenester i beskatningsgrundlaget.

Sagsøgeren har ligeledes henvist til voldgiftsrettens afgørelse i sag nr. 127/2012-T, hvori det blev udtalt [...], at bestemmelserne i CIRS' artikel 43, stk. 2, *»ikke er i overensstemmelse med hverken fællesskabsretten, herunder Fællesskabets retspraksis, eller portugisisk retspraksis«*³.

Sagsøgeren har også henvist til sag nr. 748/2015-T af 27. juli 2016, hvori det blev fastslået, at fællesskabsretten var blevet tilsidesat på grund af uforeneligheden af CIRS' artikel 43, stk. 2, med fællesskabsretten og på grund af den påståede overtrædelse af princippet om kapitalens frie bevægelighed⁴.

Endelig har sagsøgeren henvist til genstanden for den afgørelse, som blev truffet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved dom af 22. marts 2011 [...] i sag nr. 1013/10, med følgende formulering:

»På den anden side står det fast, at lovgiver ved lov nr. 67-A/2007 af 31. december 2008 (statsbudgettet for 2008) ønsker at forhindre denne mere gunstige behandling af ikke-hjemmehørende personer, som har bopæl i Fællesskabet eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, og som realiserer ejendomsavancer i Portugal, ved at give dem mulighed for at vælge beskatning af sådanne fortjenester på vilkår, der svarer til dem, der gælder for hjemmehørende i Portugal (jf. den tekst, som er tilføjet til CIRS' artikel 72, stk. 7 og 8, nu stk. 8 og 9 som følge af den omnummerering, som er foretaget ved artikel 4 i lovdekret nr. 240/09 af 23. september 2009).

² – Det skal ligeledes bemærkes, at de ændringer, som Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden, som på daværende tidspunkt var DGCI) indførte i CIRS ved lov nr. 67-A/2007 af 31.12.2007 med henblik på at ophæve den skattemæssige forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer med hensyn til beskatning af ejendomsavancer, er af senere dato end nævnte Hollmann-dom.

³ – Det skal ligeledes påpeges, at i modsætning til, hvad der er tilfældet i nærværende sag, valgte den skattepligtige person i den sag, der var genstand for nævnte afgørelse, ikke en beskatningsordning.

⁴ – Det bemærkes, at også i denne sag nøjedes den skattepligtige person med i sin indkomstskatteangivelse model 3 at angive sin status af ikke-hjemmehørende i Portugal, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

Dette har imidlertid ingen betydning for nærværende sag, eftersom det var Administração Fiscal [skatteforvaltningen], der på grundlag af de skattepligtige personers angivelse ansatte den skat, som den anså for at være skyldig (således som det i øvrigt altid sker i forhold til indkomstskat), med den sats, som gælder for ikke-hjemmehørende personer (25% i henhold til CIRS' artikel 72, stk. 1), og af de fulde realiserede avancer og ikke kun af 50% af dette beløb (CIRS' artikel 43, stk. 2), hvorved der ikke blev taget hensyn til EU-retspraksis og denne domstols egen praksis i samme retning (jf. dom af 16.1.2008, [udelades], sag nr. 439/06) vedrørende uforeneligheden af denne lovbestemmelse, når den anvendes på denne måde, med (den dagældende) artikel 56 i EF-traktaten (nu artikel 63 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde), og hvorved [skatteforvaltningen] risikerede, at denne del af den anfægtede ansættelse ville blive annulleret, hvilket faktisk skete, som følge af EU-rettens forrang«.

Dommen er tilgængelig på:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Det skal bemærkes, at Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) i sin dom i sag nr. 0439/06 af 16. januar 2008 fulgte ræsonnementet i EU-Domstolens dom, eftersom de ændringer, som blev indført ved ovennævnte lov nr. 67-A/2007 af 31. december 2007, dengang endnu ikke var gældende.

2. Faktiske omstændigheder

2.1. Godtgjorte faktiske omstændigheder

- a) Sagsøgeren er skattemæssigt hjemmehørende i Paris, Frankrig, [udelades] og hører under Serviço Local de Finanças de Coímbra-2 (den lokale skatteforvaltning i Coímbra 2) [udelades]
- b) Sagsøgeren købte den 17. januar 2002 enhed C i ejendommen beliggende [udelades], som er opført i matrikelregistret i [udelades], for 79 807,66 EUR, efter at have betalt afgift på overdragelse af formuegoder af dette beløb.
- c) I skatteangivelsen satte sagsøgeren på forsiden i felt 8B kryds ved rubrik 4 (ikke-hjemmehørende), rubrik 6 (hjemmehørende i et EU-land) og rubrik 7 (valg af den beskatning, som anvendes på ikke-hjemmehørende), således at det ikke var muligt at vælge rubrik 9 (beskatning i henhold til de almindelige satser i CIRS' artikel 68) og rubrik 10 (valg af reglerne for hjemmehørende).
- d) Sagsøgeren indsendte rettidigt, via internettet, sin indkomstskatteangivelse model 3 for skatteåret 2017, hvori sagsøgeren i bilag G (Avancer og andre formueforøgelser) havde angivet købs- og salgsprisen for en bolig såvel som år for samt udgifter og omkostninger ved henholdsvis køb og salg.

- e) Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndigheden) foretog indkomstskatteansættelse nr. [udelades] af 5. juli 2018 på 24 654,22 EUR og anvendte herved den specifikke sats på 28% på den ejendomsavance, der var opstået, og undlod således at foretage den for hjemmehørende skattepligtige personer gældende nedsættelse på 50% af avancen.
- f) Den 30. november 2018 anfægtede sagsøgeren denne ansættelse ved CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (center for forvaltningsvoldgift) og gjorde gældende, at denne var retsstridig på grund af den negative forskelsbehandling, som sagsøgeren var udsat for i forhold til hjemmehørende skattepligtige personer, og at den omhandlede situation udgjorde en begrænsning af de frie kapitalbevægelser, som er omhandlet i artikel 63, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

[udelades]

[udelades]

3. Spørgsmålet om, hvorvidt den portugisiske lovgivning om beskatning af ejendomsavancer er uforenelig med EU-retten

Den gældende lovgivning i Portugal om beskatning af ejendomsavancer, som realiseres af personer, som er hjemmehørende i Den Europæiske Union, er følgende:

a) **Retsforskrifter** – Ændringer i CIRS' artikel 72:

a.1– Affattelse som gældende pr. 31. december 2007, indført ved lov nr. 55-B/2004 af 30. december 2004:

»Artikel 72

Særlige satser

1 – *Avancer og øvrige indkomster, der er oppebåret af ikke-hjemmehørende på portugisisk område, som ikke kan henføres til et fast driftssted beliggende på dette område, og som ikke er omfattet af endelig kildebeskatning, beskattes med den særlige sats på 25% eller, når der er tale om indkomst af fast ejendom, 15%, med forbehold af bestemmelsen i stk. 4.*

2 – *Indkomster, der er oppebåret af ikke-hjemmehørende på portugisisk område, som [...] kan henføres til et fast driftssted beliggende på dette område, beskattes med satsen på 25%.*

3 – [...]

4 – *Det positive nettobeløb af fortjenester og tab vedrørende transaktioner som omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra b), e), f) og g), beskattes med satsen på 10%⁵.*«

a.2 – Affattelse som indført ved lov nr. 67-A/2007 af 31. december 2007, der trådte i kraft den 1. januar 2008:

»Artikel 72

Særlige sats

1 – *Avancer og øvrige indkomster, der er oppebåret af ikke-hjemmehørende på portugisisk område, som ikke kan henføres til et fast driftssted beliggende på dette område, og som ikke er omfattet af endelig kildebeskatning, beskattes med den særlige sats på 25% eller, når der er tale om indkomst af fast ejendom, 15%, med forbehold af bestemmelsen i stk. 4.*

2 – *Indkomster, der er oppebåret af ikke-hjemmehørende på portugisisk område, som [...] kan henføres til et fast driftssted beliggende på dette område, beskattes med satsen på 25%.*

3 – *[...]*

4 – *Det positive nettobeløb af fortjenester og tab vedrørende transaktioner som omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra b), e), f) og g), beskattes med satsen på 10%.*

5 – *[...]*

6 – *[...]*

7 – *Personer, som er hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, kan – forudsat at der hvad angår sidstnævnte sker udveksling af skatteoplysninger – for de i stk. 1 og 2 omhandlede indkomster vælge beskatning af disse fortjenester med den sats, som i overensstemmelse med tabellen i artikel 68, stk. 1, ville finde anvendelse, hvis de var realiseret af personer, som er hjemmehørende i Portugal.*

8 – *Med henblik på bestemmelsen af den i det foregående stykke nævnte sats tages der hensyn til alle indkomster, herunder indkomster oppebåret uden for portugisisk område, på samme vilkår, som gælder for hjemmehørende personer.*«

⁵ – Ændring indført ved lovdekret nr. 199/2005 af 7.11.2005 inden for rammerne af hjemmelen i artikel 4 i lov nr. 39-A/2005 af 29.7.2005 og i overensstemmelse med bestemmelserne i forfatningens artikel 198, stk. 1, litra a) og b).

a.3 – Affattelse om indført ved lov nr. 82-E/2014 af 31. december 2014, der trådte i kraft den 1. januar 2015:

7 – (*Ophævet*)

8 – [...]

9 – *Personer, som er hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, kan – forudsat at der hvad angår sidstnævnte sker udveksling af skatteoplysninger – for de i stk. 1, litra a) og b), og stk. 2 omhandlede indkomster vælge beskatning af disse fortjenester med den sats, som i overensstemmelse med tabellen i artikel 68, stk. 1, ville finde anvendelse, hvis de var realiseret af personer, som er hjemmehørende i Portugal.*

10 – *Med henblik på bestemmelsen af den i det foregående stykke nævnte sats tages der hensyn til alle indkomster, herunder indkomster oppebåret uden for portugisisk område, på samme vilkår, som gælder for hjemmehørende personer.*

11 – [...]

12 – [...]

a.4) Ordlyden af CIRS' artikel 43, stk. 2, som affattet ved lov nr. 42/2016 af 28. december 2016 (OE/2013), som finder anvendelse på den i nærværende sag omhandlede situation:

Artikel 43

Avancer

1 – Avancer beregnes som det samlede nettobeløb af fortjenester og tab, der realiseres i samme skatteår, som fastsat i overensstemmelse med de følgende artikler.

2 – Det samlede nettobeløb, som omhandlet i foregående stykke, vedrørende overdragelser foretaget af hjemmehørende personer som omhandlet i artikel 10, stk. 1, litra a) ⁶, c) og d), medregnes, uanset om det er positivt eller negativt, kun med 50% af værdien.

[...]

⁶ – Lovens artikel 10, stk. 1, litra a), er affattet som følger:

»a) **Overdragelse mod vederlag af tinglige rettigheder over fast ejendom og anvendelse af alle former for private formuegoder i forbindelse med selvstændig erhvervs-mæssig virksomhed, der udføres af ejeren selv**«.

b) **Ændringer i angivelseskemaerne** – Ændringer indført i indkomstskatteangivelse model 3 gældende fra 2009 (vedrørende indkomster oppebåret i 2008 og senere skatteår), som CIRS' artikel 57 henviser til, og som var den model, sagsøgeren anvendte i sin skatteangivelse vedrørende skatteåret 2017:

b.1 – Forsiden af angivelsen – Felt 8 B:

Rubrik 4 – Ikke-hjemmehørende (afkrydset af sagsøgeren)

Rubrik 6 – Bopæl i et EU- eller EØS-land (hvori er angivet kode 250 – for Frankrig)

Rubrik 7 – Valg af beskatning efter den almindelige ordning (når den skattepligtige er hjemmehørende i EU eller EØS)

Rubrik 10 – Valg af beskatning efter reglerne for hjemmehørende (CIRS' artikel 17 A) – ikke afkrydset af sagsøgeren.

EF-traktatens artikel 56 (nu artikel 63 TEUF) forbyder som bekendt alle restriktioner for kapitalbevægelser, ikke alene mellem medlemsstaterne, men også mellem medlemsstaterne og tredjelande.

Der skal ligeledes henvises til den praksis, der følger af Domstolens dom af 11. oktober 2007 i sag C-443/06 (Höllmann), hvori Domstolen udtalte følgende:

»[A]rtikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som den i hovedsagen omhandlede⁷, der pålægger avancer ved overdragelse af en fast ejendom beliggende i en medlemsstat, i dette tilfælde Portugal, en større skattebyrde, når overdragelsen foretages af en person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, end den, der for samme transaktionstype anvendes på avancer, som realiseres af en person, der er hjemmehørende i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende.«

På trods af ovennævnte dom er voldgiftsretten fortsat i tvivl om, hvorvidt den i nærværende sag omhandlede situation fuldt ud kan sidestilles med situationen i sag C-443/06, eftersom den nugældende lovgivning ikke er den samme som den dagældende lovgivning, idet det nu er muligt for en person, som er hjemmehørende i en medlemsstat, at undgå den anfægtede forskelsbehandling, hvis den pågældende vælger at blive behandlet som hjemmehørende, med alle heraf følgende retlige konsekvenser, på samme vilkår som efter reglerne for hjemmehørende.

⁷ – Der var tale om en sag mod den nationale skatte- og afgiftsmyndighed vedrørende et spørgsmål svarende til det, som er rejst i nærværende sag, men som i modsætning til nærværende sag tidsmæssigt lå før ændringerne i CIRS' artikel 72 ved lov nr. 67-A/2007 af 31.12.2007 (lov OE/2008).

7. Afgørelse

På grundlag af ovenstående, og netop fordi den nuværende portugisiske skatteretlige ramme vedrørende indkomstbeskatning af ejendomsavancer realiseret i Portugal af personer, som er hjemmehørende i Den Europæiske Union, samt selve pligten til at indsende de relevante angivelser, ikke længere svarer til, hvad der var gældende på tidspunktet for den af sagsøgeren anførte dom afsagt af Domstolen den 11. november 2007 i sag C-443/06 (Hollmann), på grund af ovennævnte ændringer, og navnlig som følge af indsættelsen af stk. 7 og 8 (nu stk. 9 og 10) i artikel 72 i CIRS ved lov nr. 67-A/2007 af 31. december 1995, har voldgiftsretten truffet følgende afgørelse:

1 – Den Europæiske Unions Domstol forelægges i medfør af artikel 267, litra a), TEUF følgende præjudicielle spørgsmål, hvis besvarelse er nødvendig med henblik på afgørelsen af nærværende sag:

Spørgsmål:

Skal bestemmelserne i artikel 12, 56, 57 og 58 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab [nu artikel 18, 63, 64 og 65 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde] fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i denne sag omhandlede (artikel 43, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, vedtaget ved lovdekret nr. 442-A/88 af 30.11.1988, som affattet ved lov nr. 109-B/2001 af 27.12.2001), med de ændringer, som er indført ved lov nr. 67-A/2007 af 31. december 2007 ved indsættelsen af stk. 7 og 8 (nu stk. 9 og 10) i lovens artikel 72, med henblik på at muliggøre, at avancer ved salg af fast ejendom beliggende i en medlemsstat (Portugal) foretaget af en person, som er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat (Frankrig), **efter valg** ikke pålægges en større skattebyrde end den, der for samme form for transaktion ville blive pålagt avancer, som realiseres af en person, der er hjemmehørende i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende?

[udelades]

Lissabon, den 30. april 2019

José Rodrigo de Castro

Voldgiftsdommer

[udelades] [udelades]