

Anonymiserad version

Översättning

C-388/19 - 1

Mål C-388/19

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

17 maj 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

30 april 2019

Sökande:

MK

Motpart:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Avgörande av skiljenämnd

Begäran om förhandsavgörande

1. Bakgrund

Sökanden, MK, är gift och har skatteregistreringsnummer [utelämnas]. Han är bosatt i Paris, [utelämnas], Frankrike, vars lokala skattekontor är Serviço de Finanças Local (SLF) Coimbra 2. Sökanden har begärt att en skiljenämnd inrättas.

Sökanden har yrkat

- a) att beslut nr [utelämnas] av den 5 juli 2018 om påförande av inkomstskatt med ett belopp på 24 654,22 EUR förklaras ogiltigt och med anledning därav upphävs,

- b) att ovannämnda belopp ska återbetalas såsom skatt som betalats utan grund,
- c) att skatte- och tullmyndigheten ska förpliktas att betala dröjsmålsränta till dess att respektive kreditnota utfärdats och verkställt, i enlighet med artiklarna 43 och 100 i Lei Geral Tributária (allmänna skattelagen) (nedan kallad LGT) och artikel 61 i Código de Procedimento e de Processo Tributário (skatteförfarandelagen) (nedan kallad CPPT).

Motpart i målet är AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (Skatte- och tullmyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten).

[utelämnas] skiljenämnden (ensamdomare) inrättades i vederbörlig ordning den 11 februari 2019 och är materiellt behörig.

Parterna är vederbörligen företrädna och är juridiska personer med rättskapacitet.

Skatte- och tullmyndigheten delgavs ansökan den 12 februari 2019 och inkom med svarsinlägga den 18 mars 2019. Myndigheten anförde att lydelsen av artikel 72 i inkomstskattelagen ändrats genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december och att Europeiska unionens domstol ännu inte prövat huruvida det nya rättsläget var förenligt med gemenskapsrätten. EU-domstolen konstaterade i sin dom av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06 visserligen att den då gällande lagstiftningen om beskattning av personer som saknar hemvist i Portugal för kapitalvinster vid försäljning av fast egendom i detta land var oförenlig med gemenskapsrätten, det vill säga artiklarna 72.1 och 43.2 i inkomstskattelagen. Till följd av de ovannämnda ändringarna av artikel 72 i inkomstskattelagen, som gjorts genom lag nr 67/2007 av den 31 december för att göra denna förenlig med artikel 56 EG, är den domen emellertid inte längre relevant i förevarande mål

.

Motparten gör gällande att det i den nu gällande lagstiftningen föreskrivs två alternativ:

1. Den skattskyldiga personen, sökanden i detta mål, kan välja att bli beskattad enligt den skattesats som följer av den tabell som föreskrivs i artikel 68.1 i inkomstskattelagen, med tillämpning av artikel 42.3. **[Orig. s. 3]**
2. Den skattskyldiga personen kan även välja (vilket sökanden för övrigt gjort) att bli beskattad enligt den särskilda autonoma skattesatsen på 28 procent enligt artikel 72.1 a i inkomstskattelagen, utan tillämpning av den nedsättning med 50 procent som föreskrivs i artikel 43.2, som är den som har tillämpats vid den aktuella beskattningen av sökanden.

Motparten föreslår därför att denna skiljenämnd ska vilandeförklara målet och att frågan ska hänskjutas till Europeiska unionens domstol, i enlighet med bestämmelserna om begäran om förhandsavgörande (artikel 267 FEUF), som Portugisiska staten har åtagit sig att följa.

Sökanden har beretts tillfälle att yttra sig över motpartens förslag.

Sökanden gjorde den 11 april 2019 gällande att saken redan har prövats av de nationella domstolarna, med hänvisning till följande:

a) CAAD:s dom av den 5 juli 2012 i mål nr 45/2012-T, som grundades på EU-domstolens dom av den 18 mars 2010 i mål C-440/08¹, till vilken CAAD hänvisade i enlighet med följande avsnitt:

”EU-domstolen har uttalat sig i linje härmed (... i den dom som det hänvisas till) med avseende på en situation som uppenbart är parallell med den förevarande, med endast den skillnaden att det var artikel 49 och inte artikel 63 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt som var aktuell.

Nämnda domstol har betonat att ’assimilationsvalmöjligheten ger en skattskyldig person som saknar hemvist i landet ... möjlighet att välja mellan diskriminerande skattebestämmelser och skattebestämmelser som enligt vad som hävdats inte ska vara diskriminerande’, varvid den understrukt att detta val inte kan utesluta de diskriminerande effekter som följer vid tillämpningen av förstnämnda skattebestämmelser”.

EU-domstolen konstaterade vidare följande paradox:

”Om det antogs att nämnda val leder till en sådan effekt skulle detta nämligen få till följd att skattebestämmelser som i sig innebär ett åsidosättande av artikel 49 FEUF på grund av sin diskriminerande natur godtas.”

EU-domstolen drog härav slutsatsen att fördraget ...

”utgör ... hinder för en nationell lagstiftning vilken, när det gäller beviljande av en ... skattefördel ..., leder till att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet diskrimineras, även om de [Orig. s. 4] i fråga om denna fördel kan välja att omfattas av den beskattningsmetod som tillämpas för skattskyldiga personer som har hemvist i landet”.

Sökanden gör emellertid gällande följande:

– Det står klart att de påstådda följderna av den ovannämnda unionsrättspraxisen, särskilt domen Hollmann, ger upphov till en mer gynnsam beskattning av personer som saknar hemvist i Portugal men som har hemvist i Europeiska unionen, vad gäller kapitalvinster vid försäljning av fast egendom, jämfört med personer som

¹ Det målet rörde, sammanfattningsvis, lagstiftning enligt vilken egenföretagare med hemvist i beskattningsstaten behandlades annorlunda än egenföretagare utan sådant hemvist, genom att den tid som de sistnämnda arbetade i en annan medlemsstat inte beaktades ... Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål, där personer utan hemvist i beskattningsstaten kan välja att bli behandlade på samma sätt i skattehänseende som personer med hemvist i denna stat.

har hemvist i detta land. Förutom att de förstnämnda har samma rätt till den 50-procentiga nedsättningen av beskattningsunderlaget för inkomstskatt beskattas de enligt en enhetlig skattesats på 25 procent, som i de flesta fall är lägre än de progressiva skattesatser som gäller för personer med hemvist i Portugal i enlighet med den tabell som föreskrivs i artikel 68.1 i inkomstskattelagen, vartill kommer att de sistnämndas samtliga inkomster ska beaktas vid beskattningen.

Sökanden hänvisar också till skiljenämndens avgörande i mål nr 127/2012-T, i vilket denna slog fast ... att artikel 43.2 i inkomstskattelagen ”*inte är förenliga med vare sig gemenskapsrätten, inbegripet gemenskapens rättspraxis, eller portugisisk rättspraxis*”².

Sökanden har även hänvisat till domen av den 27 juli 2016 mål nr 748/2015-T, där skiljenämnden fann att artikel 43.2 i inkomstskattelagen var oförenlig med gemenskapsrätten och att den fria rörligheten för kapital hade åsidosatts³.

Sökanden hänvisar slutligen till domen av den 22 mars 2011 i mål 1013/10 från Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) ... där sistnämnda domstol gjorde följande bedömning:

”Det är dessutom väl känt att lagstiftaren genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december (statsbudgeten för år 2008) har velat motverka denna gynnsamma behandling av personer som har hemvist i gemenskapen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som saknar hemvist i Portugal med avseende på [Orig. s. 5] kapitalvinster från försäljning av fast egendom, genom att ge dessa personer möjligheten att välja att låta dessa inkomster bli beskattade på liknande villkor som dem som gäller för personer som har hemvist i Portugal (se tillägget av punkterna 7 och 8 i artikel 72 i inkomstskattelagen, nu punkterna 8 och 9 efter den omnumrering som gjorts genom artikel 4 i lagdekret nr 240/09 av den 23 september).

Det går emellertid inte att dra någon slutsats härav med avseende på förevarande mål, eftersom det var skattemyndigheten som efter att ha mottagit de skattskyldiga personernas deklARATION beslutade att påföra dem den skatt som myndigheten ansåg att de var skyldiga att betala (såsom alltid sker i fråga om inkomstskatt) enligt den skattesats som föreskrivs för personer utan hemvist i landet (25 procent i enlighet med artikel 72.1 i inkomstskattelagen) och på kapitalvinstens fulla belopp och inte endast på 50 procent av detta (artikel 43.2 i inkomstskattelagen). Genom att göra detta bortsåg skattemyndigheten från EU-domstolens praxis och från praxis från

² Det ska också framhållas att den skattskyldiga personen som saknade hemvist i landet i det målet inte hade valt vilken beskattningsmetod som skulle tillämpas, vilket inte är fallet i det nu aktuella målet.

³ Det ska också noteras att den skattskyldiga personen även i detta fall endast uppgav i sin inkomstskattedeklaration, formulär 3, att vederbörande saknade hemvist i Portugal, vilket inte motsvarar det fall som nu är föremål för bedömning.

Supremo Tribunal Administrativo i vilken denna följt EG-domstolens avgöranden (se domen av den 16 januari 2008 [utelämnas] nr 439/806) i fråga om nämnda lagregels oförenlighet, om den tillämpas på nämnda sätt, med dåvarande artikel 56 (nu artikel 63 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt). Härigenom utsatte sig skattemyndigheten för risken att, vilken förverkligats, att överklagade beskattningsbeslut upphävs med hänvisning till gemenskapsrättens företräde”. Domen är tillgänglig på: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Det bör noteras att Högsta förvaltningsdomstolen i sin dom av den 16 januari 2008 i mål nr 0439/06 följde den tolkning som EG-domstolen gjort i nämnda dom med motiveringen att de ändringar som föreskrevs i lag nr 67-A/2007 av den 31 december ännu inte hade trätt i kraft.

2. Bakgrund

2.1. Styrkta omständigheter

a) Sökanden har sitt skatterättsliga hemvist i Paris, Frankrike, [utelämnas] och den lokala skattemyndighet som är behörig att fatta beslut rörande sökanden är Coimbra-2 [utlämnas]. **[Orig. s. 6]**

b) Sökanden förvärvade den 17 januari 2002 en separat del med beteckningen C av byggnaden belägen på [utelämnas], inskriven i fastighetsregistret i stadsdelen [utelämnas], för ett pris av 79 807,66 euro och betalade stämpelskatt på detta värde.

c) Sökanden kryssade i deklARATIONEN, i tabell 8B, i ruta 4 (avseende personer utan hemvist i landet), ruta 6 (avseende personer med hemvist i EU) och ruta 7 (val att omfattas av bestämmelserna om beskattning av personer utan hemvist i landet), och valde bort det alternativ som avses i ruta 9 (beskattning enligt de allmänna skattesatserna i artikel 68 i inkomstskattelagen) samt det alternativ som avses i ruta 10 (val att omfattas av de bestämmelser som gäller för personer med hemvist i landet).

[d)] Han lämnade i rätt tid via internet in sin inkomstdeklaration (formulär 3) för beskattningsåret 2017. Han deklarerade därvid i bilaga G (kapitalvinster och andra värdeökningar) anskaffningsvärdet och försäljningspriset för en bostad samt lämnade uppgift om år och utgifter och kostnader för förvärvandet och avyttringen.

e) Skatte- och tullmyndigheten påförde inkomstskatt genom beslut nr [utelämnas] av den 5 juli 2018 med ett belopp om 24 654,22 euro, varvid den autonoma skattesatsen på 28 procent tillämpades på den fastställda kapitalvinsten från försäljningen av den fasta egendomen, efter avdrag för 50 procent av

kapitalvinsten i enlighet med bestämmelserna som gäller för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

f) Sökanden ansökte den 30 november 2018 om att CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa) (Center för skiljeförfaranden i förvaltningsrättsliga tvister) skulle pröva beskattningsbeslutet, med hänvisning till att det var lagstridigt då det innebar att sökanden diskriminerades jämfört med skattskyldiga personer med hemvist i landet. Sökanden gjorde även gällande att denna behandling utgjorde en begränsning av den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i artikel 63.1 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

[utelämnas] [Orig. s. 7]

[utelämnas]

3. Huruvida den portugisiska lagstiftningen om beskattning av kapitalvinster är oförenlig med unionslagstiftningen.

3.1 De i Portugal gällande bestämmelserna om beskattning av personer som har hemvist i Europeiska unionen för kapitalvinster från försäljning av fast egendom består av följande:

a) Lagstiftning – Ändringar av artikel 72 i inkomstskattelagen:

a.1 – Den lydelse som var i kraft den 31 december 2007, efter ändring genom lag nr 55-B/2004 av den 30 december:

”Artikel 72

Särskilda skattesatser

1 – Kapitalvinster och andra inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i Portugal vilka inte kan hänföras till ett fast driftsställe i landet och vilka inte är föremål för en definitiv källskatt ska beskattas enligt den autonoma skattesatsen på 25 procent, eller på 15 procent om det är fråga om inkomster från fast egendom, såvida inte annat föreskrivs i punkt 4.

2 – Andra inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i Portugal än sådana som kan hänföras till ett fast driftsställe i landet ska beskattas enligt en skattesats på 25 procent.

3 – ...

4 – Det positiva saldot mellan kapitalvinster och kapitalförluster till följd av sådana transaktioner som avses i artikel 10.1 b, e, f och g ska beskattas enligt en skattesats på 10 procent⁴.”

a.2 – Den lydelse som införts genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december, som trädde i kraft den 1 januari 2008:

”Artikel 72

Särskilda skattesatser [Orig. s. 8]

1 – Kapitalvinster och andra inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i Portugal vilka inte kan hänföras till ett fast driftsställe i landet och vilka inte är föremål för en definitiv källskatt ska beskattas enligt den autonoma skattesatsen på 25 procent, eller på 15 procent om det är fråga om inkomster från fast egendom, såvida inte annat föreskrivs i punkt 4.

2 – Andra inkomster som uppbärs av personer som saknar hemvist i Portugal än sådana som kan hänföras till ett fast driftsställe i landet ska beskattas enligt en skattesats på 25 procent.

3 – ...

4 – Den positiva balansen mellan kapitalvinster och kapitalförluster till följd av de transaktioner som beskrivs i artikel 10.1 b, e, f och g ska beskattas med 10 %.

5 – ...

6 – ...

7 – Personer som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, i det sistnämnda fallet under förutsättning att det förekommer utbyte av information om skattefrågor, kan beträffande sådana inkomster som avses i punkterna 1 och 2 välja att låta dessa inkomster beskattas enligt den skattesats som skulle ha tillämpats, i enlighet med den tabell som föreskrivs i artikel 68.1, om de skulle ha uppburits av personer som har hemvist i Portugal.

8 – Vid fastställandet av den skattesats som avses i föregående punkt ska samtliga inkomster, även de som förvärvats utanför Portugal, beaktas på samma villkor som de som gäller för personer som har hemvist i landet.

⁴ Ändring som gjorts genom lagdekret nr 199/2005 av den 7 november, med stöd av bemyndigandet i artikel 4 i lag nr 39-A/2005 av den 29 juli och i enlighet med artikel 198d.1 a och b i konstitutionen.

a.3 – Den lydelse som införts genom lag nr 82-E/2014 av den 31 december, som trädde i kraft den 1 januari 2015:

7 – (*upphävd*).

8 – ...

9 – *Personer som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, i det sistnämnda fallet under förutsättning att det förekommer utbyte av information om skattefrågor, kan beträffande sådana inkomster som avses i punkterna 1 a och b och 2 välja att låta dessa inkomster beskattas enligt den skattesats som skulle ha tillämpats, i enlighet med den tabell som föreskrivs i artikel 68.1, om de skulle ha uppburits av personer som har hemvist i Portugal.*

10 – *Vid fastställandet av den skattesats som avses i föregående punkt ska samtliga inkomster, även de som förvärvats utanför Portugal, beaktas på samma villkor som de som gäller för personer som har hemvist i landet.*

11 – ...

12 – ...

a.4) Lydelsen av artikel 43.2 i inkomstskattelagen enligt lag nr 42/2016 av den 28 december (OE/2013) som är tillämplig på situationen i förevarande mål: [**Orig. s.9**]

Artikel 43

Kapitalvinster

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:

2 – Det saldo som avses i föregående punkt, avseende sådana överlåtelser som görs av personer med hemvist i landet och som avses i artikel 10.1 a,⁵ c och d, ska endast beaktas till 50 procent av värdet, oavsett om saldot är positivt eller negativt.

...

⁵ I artikel 10.1 a i samma lag anges följande:

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

b) Ändring av deklarationsformulär – Ändringar av formulär 3 för inkomstdeklaration, vilka trädde i kraft från och med år 2009 (avseende inkomster som uppburits år 2008 och därefter), som avses i artikel 57 i inkomstskattelagen, vilket formulär användes av sökanden för att avge sin deklaration för beskattningsåret 2017:

b.1 – Tabell 8 B i deklarationen:

Ruta 4 – Personer som saknar hemvist i landet (ikryssad av sökanden)

Ruta 6 – Henvist i ett EU-land eller ett EES-land (med angivande av kod 250 för Frankrike)

Ruta 7 – Beskattning enligt de allmänna bestämmelserna (på grund av att den skattskyldiga personen har hemvist i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet)

Ruta 10 – Val att beskattning ska ske enligt de bestämmelser som gäller för personer som har hemvist i landet (artikel 17-A i inkomstskattelagen) – ej ikryssad av sökanden.

Nämnden är medveten om att det i artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF) stadgas ett förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser, inte bara mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstater och tredjeländ.

Nämnden är även bekant med EU-domstolens dom av den 11 oktober 2007, Hollmann (mål C-443/06) där domstolen slog fast följande:

”Artikel 56 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen,⁶ enligt vilken kapitalvinst på en överlåtelse av en fast egendom belägen i en medlemsstat, i förevarande fall Portugal, påförs en skatt som, när överlåtelser genomförs av en person som har sitt hemvist i en annan medlemsstat [Orig. s. 10], är högre än den skatt som vid samma slags transaktion skulle ha påförts kapitalvinst som realiserats av en person med hemvist i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen ...”.

Trots det citerade avgörandet råder det fortfarande tvivel om huruvida den nu aktuella situationen helt och hållet kan likställas med som var aktuell i mål C-443/06, med tanke på att den nu gällande lagstiftningen inte motsvarar den som gällde i det fallet, då den som är bosatt i en medlemsstat numera har möjlighet att undvika denna särbehandling genom att välja att bli behandlad som en person med

⁶ Målet rörde ett överklagande ingivet av Fazenda Nacional (skattemyndigheten) angående en fråga som är identisk med den i förevarande mål, men som avsåg tiden före de ändringar som gjorts i artikel 72 i inkomstskattelagen genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december (lag OE/20008), vilket inte är fallet i förevarande mål.

hemvist i landet, med alla härav följande rättsverkningar, enligt den lagstiftning som gäller för personer med hemvist i landet.

7. Beslut

Mot bakgrund av vad ovan anförts, och särskilt på grund av att den nu gällande portugisiska lagstiftningen om beskattning av kapitalinkomster som uppburits i Portugal av personer som har hemvist i Europeiska unionen, och själva deklarationsskyldigheten, inte längre är densamma som den som förelåg vid tidpunkten för den av sökanden åberopade domen av den 11 november 2007 från Europeiska gemenskapernas domstol, Hollmann (mål C-443/06), eftersom lagstiftningen blivit föremål för ovannämnda ändringar, särskilt genom att punkterna 7 och 8 (nu punkterna 9 och 10) har lagts till i artikel 72 i inkomstskattelagen genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december,

beslutar denna skiljenämnd följande:

- 1 – Följande tolkningsfråga, som behöver besvaras för att kunna döma i målet, hänskjuts till Europeiska unionens domstol i enlighet med artikel 267 a FEUF:

Fråga:

Ska bestämmelserna i artiklarna 12, 56, 57 och 58 i Fördraget om Europeiska gemenskapen (nu artiklarna 18, 63, 64 och 65 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) sammantagna tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i förevarande mål (artikel 43.2 i **[Orig. s. 11]** inkomstskattelagen, som antagits genom lagdekret nr 442-A/88 av den 30 november, i dess lydelse enligt lag nr 109-B/2001 av den 27 december), med de ändringar som gjorts genom lag nr 67-A/2007 av den 31 december, varvid punkterna 7 och 8 (nu punkterna 9 och 10) lagts till i artikel 72 i inkomstskattelagen, vilken innebär att en kapitalvinst från avyttring av fast egendom belägen i en medlemsstat (Portugal) som görs av en person som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen (Frankrike) inte beskattas hårdare än en kapitalvinst som realiserats av en person med hemvist i den stat i vilken den fasta egendomen är belägen, för samma typ av transaktion, **endast om den skattskyldiga personen har gjort ett val av denna innebörd?**

[utelämnas]

Lissabon den 21 november 2019.

Skiljedomaren,

(José Rodrigo de Castro) **[Orig. s.12]**

[utelämnas] [utelämnas]