Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 grudnia 2016 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Artykuły 21, 45 i 49 TFUE — Artykuły 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym — Swobodny przepływ osób — Swobodny przepływ pracowników — Swoboda przedsiębiorczości — Opodatkowanie osób fizycznych od zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów — Opodatkowanie osób fizycznych od zysków kapitałowych wynikających z przeniesienia całości majątku przeznaczonego do wykonywania działalności gospodarczej i zawodowej — Opodatkowanie osób fizycznych w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania — Natychmiastowy pobór podatku — Odmienne traktowanie osób fizycznych, które wymieniają udziały i utrzymują miejsce zamieszkania na terytorium kraju, i osób fizycznych, które dokonują takiej wymiany i przenoszą miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego — Odmienne traktowanie osób fizycznych, które dokonują przeniesienia całości majątku związanego z działalnością wykonywaną na własny rachunek na rzecz spółki mającej siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, i osób fizycznych, które dokonują takiego przeniesienia na rzecz spółki mającej siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego — Proporcjonalność

W sprawie C-503/14

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 11 listopada 2014 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez G. Bragę da Cruza oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandesa, M. Rebelo oraz J. Martinsa da Silvę, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

* * Język postępowania: portugalski.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Levits, C. Vajda (sprawozdawca), K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 marca 2016 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy uregulowań zawartych w art. 10 i 38 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodeksu dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych, zwanego dalej „CIRS"), zgodnie z którymi to uregulowaniami podatnik, który wymienia udziały w spółkach i przenosi miejsce zamieszkania do państwa innego niż Republika Portugalska lub który przenosi aktywa i pasywa związane z działalnością wykonywaną na własny rachunek w zamian za udziały w spółce niebędącej rezydentem, musi w pierwszym wypadku włączyć w odniesieniu do wskazanych transakcji wszystkie niezaliczone dochody do podstawy opodatkowania ostatniego roku podatkowego, w którym jest on jeszcze uznawany za podatnika rezydenta, a w drugim wypadku nie przysługuje mu odroczenie opodatkowania w odniesieniu do danej transakcji, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 21, 45 i 49 TFUE oraz art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

I – **Ramy prawne**

A – *Porozumienie EOG*

2 Artykuł 28 porozumienia EOG stanowi:

„1. Zapewnia się swobodny przepływ pracowników między państwami członkowskimi WE a państwami EFTA.

2. Taka swoboda przepływu obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich WE i państw EFTA w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia oraz innych warunków pracy i zatrudnienia.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo do:

a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy;

b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich WE oraz państw EFTA;

c) przebywania w jednym z państw członkowskich WE lub EFTA w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa;

d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego WE lub EFTA po ustaniu zatrudnienia.

4. Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej.

5. Załącznik V zawiera postanowienia szczególne dotyczące swobodnego przepływu pracowników".

3 Artykuł 31 porozumienia EOG ma następujące brzmienie:

„1. W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich WE i państw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich WE lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

2. Załączniki VIII i IX zawierają postanowienia szczególne dotyczące prawa przedsiębiorczości".

B – *Prawo portugalskie*

4 Zgodnie z art. 10 CIRS, zatytułowanym „Zyski kapitałowe":

„1. Za zyski kapitałowe uważa się zyski, które nie są uznawane za dochody z działalności gospodarczej i zawodowej, z kapitału lub z nieruchomości, pochodzące z:

a) odpłatnego przeniesienia praw rzeczowych do nieruchomości oraz przeznaczenia rzeczy ruchomych lub nieruchomości należących do majątku prywatnego do celów działalności gospodarczej lub zawodowej wykonywanej na własny rachunek przez ich właściciela;

b) odpłatnego zbycia udziałów w spółkach, w tym ich odkupu i amortyzacji wraz z obniżeniem kapitału, oraz innych papierów wartościowych, a także z wartości przypisanej wspólnikom w następstwie podziału, uznawanej za zysk kapitałowy w rozumieniu art. 81 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych];

[…]

3. Zyski uznaje się za osiągnięte z chwilą dokonania czynności, o których mowa w ust. 1 […].

[…]

4. Zysk podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych stanowi:

a) różnica między wartością zbycia a wartością nabycia, po odliczeniu części uznanej za dochody kapitałowe, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 lit. a), b) i c);

[…]

8. W przypadku wymiany udziałów na warunkach określonych w art. 73 ust. 5 i art. 77 ust. 2 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych wynikający z tej wymiany przydział udziałów reprezentujących kapitał spółki wspólnikom spółki nabytej nie skutkuje ich opodatkowaniem, jeżeli do celów podatkowych będą oni wyceniać nowe udziały na poziomie dawnych udziałów. Wartość ta jest określana zgodnie z przepisami niniejszego kodeksu, bez uszczerbku dla opodatkowania dotyczącego aktywów pieniężnych, które ewentualnie mogły im zostać przekazane.

9. W przypadku, o którym mowa w ustępie poprzedzającym, należy ponadto zauważyć, że:

a) ponieważ wspólnik traci status rezydenta na terytorium portugalskim, należy wliczać do kategorii zysków kapitałowych, do celów opodatkowania za rok, w którym nastąpiła utrata statusu rezydenta, kwotę, która na mocy ust. 8 nie została opodatkowana w trakcie wymiany akcji i która odpowiada różnicy między rzeczywistą wartością otrzymanych udziałów a wartością dawnych udziałów w chwili nabycia, określoną zgodnie z przepisami niniejszego kodeksu;

b) przepisy art. 73 ust. 10 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych stosuje się odpowiednio.

10. Przepisy ust. 8 i 9 stosuje się również odpowiednio w zakresie przyznania udziałów lub akcji w przypadku łączenia lub podziału, do których stosuje się art. 74 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych.

[…]”.

5 Artykuł 38 CIRS, zatytułowany „Wniesienie majątku w celu podwyższenia kapitału spółki”, przewiduje:

„1. Nie ma potrzeby określania zysku podlegającego opodatkowaniu w związku ze zbyciem kapitału zakładowego wynikającym z przeniesienia całości majątku związanego z wykonywaniem przez osobę fizyczną działalności gospodarczej i zawodowej, jeżeli spełnione są następujące warunki:

a) podmiot, na którego rzecz przeniesiono majątek, jest spółką mającą siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium portugalskim;

b) osoba fizyczna dokonująca przeniesienia posiada co najmniej 50% kapitału spółki, a wykonywana przez nią działalność jest co do zasady taka sama jak ta, która była wykonywana na własny rachunek;

c) składniki aktywów i pasywów, które podlegają przeniesieniu, zostają uwzględnione dla celów tego zbycia według wartości ujętych w rachunkowości lub w księgach osoby fizycznej, a mianowicie według wartości wynikających ze stosowania przepisów niniejszego kodeksu lub ze zmian wyceny dokonanych na podstawie przepisów prawa podatkowego;

d) część kapitału otrzymana w zamian za przeniesienie podlega wycenie, dla celów opodatkowania zysków lub strat związanych z późniejszym przeniesieniem, według wartości netto przeniesionych aktywów i pasywów, wycenionych zgodnie z punktem poprzedzającym;

e) spółka, o której mowa w lit. a), zobowiązuje się, poprzez złożenie oświadczenia, do przestrzegania przepisów art. 77 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych; oświadczenie to powinno zostać załączone do okresowej deklaracji podatkowej osoby fizycznej dotyczącej dokonanego przeniesienia.

2. Przepisy ustępu poprzedzającego nie mają zastosowania, jeżeli rzeczy, w odniesieniu do których odroczono opodatkowanie zysków w rozumieniu art. 10 ust. 3 lit. b), stanowią część przenoszonego majątku.

3. Zyski wynikające z odpłatnego zbycia, z jakiegokolwiek tytułu, części kapitału otrzymanych w zamian za przeniesienie, o którym mowa w ust. 1, są kwalifikowane, w terminie pięciu lat od tego przeniesienia, jako dochody z działalności gospodarczej i zawodowej oraz uznawane za dochody netto kategorii B. W tym okresie nie można dokonać żadnej transakcji dotyczącej udziałów, które podlegają systemowi neutralności, pod takim rygorem, że w chwili realizacji takich transakcji zostanie uznane, że zostały osiągnięte zyski i że należy je zwiększyć o 15% za każdy rok lub za część roku, które upłynęły od roku, w którym miało miejsce stwierdzenie wniesienia majątku w celu podwyższenia kapitału spółki, a także dodać je do dochodów w roku, w którym miało miejsce stwierdzenie rzeczonych transakcji".

6 Zgodnie z art. 77 ust. 1 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych:

„Jeżeli system ustanowiony w art. 38 ust. 1 [CIRS] ma zastosowanie, mienie składające się na aktywa i pasywa majątku stanowiącego przedmiot przeniesienia powinno zostać zapisane w księgowości spółki, na którą zostało przeniesione, według wartości wskazanych w ust. 1 lit. c), a określenia zysku tej spółki podlegającego opodatkowaniu należy dokonać w następujący sposób:

a) zyski odnoszące się do mienia stanowiącego przekazany majątek są obliczane, jak gdyby nie miało miejsca żadne przeniesienie;

b) odpisy amortyzacyjne i aktualizacyjne od składników środków trwałych są stosowane zgodnie z systemem, jaki został zastosowany przy określaniu zysku osoby fizycznej podlegającego opodatkowaniu;

c) przeniesione rezerwy z podatkowego punktu widzenia podlegają przepisom, które miały do nich zastosowanie do celów określenia zysku osoby fizycznej podlegającego opodatkowaniu".

II – **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

7 W dniu 17 października 2008 r. Komisja skierowała do Republiki Portugalskiej wezwanie, w którym stwierdziła, że rzeczone państwo członkowskie uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 18, 39 i 43 WE, obecnie, odpowiednio, art. 21, 45 i 49 TFUE, oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG, opodatkowując niezrealizowane zyski kapitałowe w przypadku wymiany udziałów, gdy osoba fizyczna przenosi miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, lub w przypadku przeniesienia na spółkę aktywów i pasywów związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej lub zawodowej przez osobę fizyczną, gdy spółka, na którą przeniesiono aktywa i pasywa, ma siedzibę lub faktyczny zarząd w innym państwie.

8 Pismem z dnia 15 maja 2009 r. Republika Portugalska odpowiedziała na to wezwanie, kwestionując stanowisko Komisji.

9 Ponieważ odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, w dniu 3 listopada 2009 r. wystosowała ona uzasadnioną opinię, w której uznała, że Republika Portugalska uchybiła ciążącym na niej zobowiązaniom poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy uregulowań zawartych w art. 10 i 38 CIRS, zgodnie z którymi to uregulowaniami podatnik przenoszący miejsce zamieszkania do innego państwa lub przenoszący aktywa i pasywa związane z działalnością wykonywaną na własny rachunek w zamian za udziały w spółce mającej siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium innego państwa musi włączyć wszystkie niezaliczone dochody do podstawy opodatkowania ostatniego roku podatkowego, w którym

jest on jeszcze uznawany za podatnika rezydenta. Komisja zwróciła się też do tego państwa członkowskiego o podjęcie środków niezbędnych do zastosowania się do uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy od dnia jej doręczenia.

10 Republika Portugalska odpowiedziała na tę uzasadnioną opinię, stwierdzając, że zarzuty Komisji są pozbawione podstaw.

11 W dniu 28 października 2011 r. Komisja wystosowała do Republiki Portugalskiej uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym instytucja ta odniosła się do zaktualizowanego brzmienia art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS, wskazując jednocześnie, że jej stanowisko wyrażone w wezwaniu do usunięcia uchybienia oraz w uzasadnionej opinii pozostaje niezmienione. Ponadto podtrzymała ona swoje stanowisko dotyczące art. 38 CIRS, wynikające z wezwania do usunięcia uchybienia i z uzasadnionej opinii.

12 Po udzieleniu przez Republikę Portugalską odpowiedzi na powyższe uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym to państwo członkowskie nadal twierdziło, że zarzuty Komisji są pozbawione podstaw, w dniu 22 listopada 2012 r. Komisja skierowała do niej uzupełniającą uzasadnioną opinię, w której, po pierwsze, podtrzymała swój zarzut, że art. 10 i 38 CIRS naruszają art. 21, 45 i 49 TFUE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG, oraz po drugie, wezwała to państwo członkowskie, aby dostosowało się do tej uzupełniającej uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy.

13 Ponieważ Republika Portugalska w odpowiedzi z dnia 23 stycznia 2013 r. podtrzymała, że stanowisko Komisji było błędne, ta ostatnia wniosła niniejszą skargę.

III – **W przedmiocie skargi**

A – *W przedmiocie zarzucanego braku precyzji i jasności w wyznaczeniu przedmiotu sporu*

1. Argumentacja stron

14 Nie podnosząc formalnie zarzutu niedopuszczalności skargi, Republika Portugalska podnosi, że zmiany dokonane przez Komisję w żądaniach zawartych w jej skardze w stosunku do żądań zawartych w uzasadnionej opinii oraz w uzupełniającej uzasadnionej opinii wykraczają poza zwykłe wyjaśnienia i stanowią istotne zmiany pierwotnego przedmiotu sporu, jaki wynika z tych uzasadnionych opinii. Zdaniem tego państwa członkowskiego zarzuty zawarte w rzeczonych uzasadnionych opiniach nie odpowiadają bowiem brzmieniu art. 10 i 38 CIRS, na których to jednak przepisach oparła się Komisja, tak że nie można było przyjąć istnienia żadnej sytuacji stanowiącej uchybienie.

15 Komisja podkreśla, że dokonała nieznacznych zmian żądań skargi w stosunku do żądań zawartych w uzupełniającej uzasadnionej opinii, aby uwidocznić w niej wyjaśnienia przekazane przez Republikę Portugalską w toku postępowania administracyjnego, a w szczególności w odpowiedzi na uzupełniającą uzasadnioną opinię. Uważa ona, że zmiany te w niczym nie zmieniają znaczenia i zakresu zarzutów podniesionych przeciw temu państwu członkowskiemu oraz że jego prawa do obrony zostały w pełni zachowane.

2. Ocena Trybunału

16 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile prawdą jest, iż przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 258 TFUE jest oznaczony przez przewidziane w tym przepisie postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i w związku z tym uzasadniona opinia Komisji

oraz skarga powinny być oparte na tych samych zarzutach, o tyle nie jest wymagane, aby pisma te były w każdym przypadku sformułowane w sposób identyczny, jeśli przedmiot sporu nie został rozszerzony lub zmodyfikowany. Komisja może zatem uszczegółowić w skardze swoje pierwotne zarzuty, jednak pod warunkiem, że nie dokonuje w ten sposób zmiany przedmiotu sporu (zob. wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Komisja/Cypr, C-515/14, EU:C:2016:30, pkt 12, 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 W niniejszym wypadku Komisja wyraźnie wskazała, zarówno w ramach postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, jak i przed Trybunałem, że zarzuca ona Republice Portugalskiej, poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 10 i 38 CIRS, uchybienie zobowiązaniom wynikającym z art. 21, 45 i 49 TFUE oraz z art. 28 i 31 porozumienia EOG.

18 Ponadto łączna lektura sentencji uzasadnionej opinii i uzupełniającej uzasadnionej opinii oraz art. 10 i 38 CIRS pozwoliła Republice Portugalskiej na zrozumienie, po pierwsze, jakie są sytuacje przewidziane przez sporne przepisy, jakie Komisja uwzględniła w tych uzasadnionych opiniach, a po drugie, jakie są skutki prawne wynikające z owych przepisów dla tych sytuacji oraz tego, że instytucja ta uznała je za sprzeczne z prawem Unii.

19 Wynika stąd, że Komisja ani nie rozszerzyła, ani nie zmieniła przedmiotu skargi wyznaczonego w postępowaniu poprzedzającym jej wniesienie.

20 W tych okolicznościach argument Republiki Portugalskiej oparty na zarzucanym braku precyzji i jasności w wyznaczeniu przedmiotu sporu nie może podważyć dopuszczalności skargi, a zatem podlega odrzuceniu.

B – *Co do istoty*

21 Z jednej strony Komisja zarzuca Republice Portugalskiej, że przyjmując i utrzymując w mocy art. 10 CIRS, na podstawie którego podatnik dokonujący wymiany udziałów i przenoszący swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego lub innego państwa będącego członkiem Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) dla danych transakcji powinien włączyć wszystkie niezaliczone dochody do podstawy opodatkowania ostatniego roku podatkowego, w którym jest on nadal uważany za podatnika rezydenta, uchybiła ona zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 21, 45 i 49 TFUE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG.

22 Z drugiej strony Komisja zarzuca temu państwu członkowskiemu, że przyjmując i utrzymując w mocy art. 38 CIRS, na podstawie którego podatnikowi przenoszącemu aktywa i pasywa związane z działalnością wykonywaną na własny rachunek w zamian za udziały w spółce mającej siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium innego państwa członkowskiego lub państwa będącego członkiem EOG nie przysługuje odroczenie opodatkowania w odniesieniu do danej transakcji, uchybiło ono zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

23 Zarzuty te należy ocenić oddzielnie.

1. W przedmiocie zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów

a) Argumentacja stron

24 Komisja podnosi, że w zakresie opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów art. 10 CIRS przewiduje niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym podatników, którzy opuszczają terytorium Portugalii, w stosunku do tych, którzy zachowują miejsce zamieszkania w Portugalii. Akcjonariusz lub wspólnik podlega bowiem opodatkowaniu, tylko z powodu

przeniesienia miejsca zamieszkania poza terytorium Portugalii, podatkiem od spornych zysków kapitałowych odpowiadających różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością otrzymanych akcji a wartością nabycia poprzednich akcji. Natomiast jeżeli ten akcjonariusz lub wspólnik zachowuje miejsce zamieszkania w Portugalii, wartość otrzymanych udziałów odpowiada wartości zbytych udziałów. Zatem w wypadku zachowania miejsca zamieszkania w Portugalii akcjonariusz lub wspólnik zostaje opodatkowany dopiero w chwili ostatecznego zbycia otrzymanych udziałów, z wyjątkiem dodatkowej zapłaty w pieniądzu.

25 Komisja uważa, że korzyść z odroczenia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów względem podatników mających miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii stwarza różnicę w traktowaniu między nimi a podatnikami, którzy postanawiają przenieść swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego lub państwa EOG, co nie jest zgodne ani z art. 21, 45 i 49 TFUE, ani z art. 28 i 31 porozumienia EOG.

26 W tym względzie opiera się ona na wyrokach z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), oraz z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525), dotyczących opodatkowania osób fizycznych w przypadku zmiany miejsca zamieszkania, które to wyroki uważa ona za mające zastosowanie w niniejszym wypadku. Natomiast zdaniem Komisji wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), w którym Trybunał po raz pierwszy uznał, że przepisy krajowe z dziedziny opodatkowania w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania mogą być uzasadnione celem polegającym na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ odnosi się wyłącznie do opodatkowania osób prawnych.

27 Nawet jeśli Komisja uznaje zasadność zamierzonego przez ustawodawcę portugalskiego celu polegającego na zapewnieniu skuteczności systemu podatkowego, uważa ona, że sporny przepis krajowy nie jest proporcjonalny, ponieważ prawo Unii, a konkretniej dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1) oraz dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. 2010, L 84, s. 1), przewiduje już mechanizmy informacji pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich oraz wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących podatków pozwalające osiągnąć ten cel bez uciekania się do ograniczenia swobód podstawowych ustanowionych w traktacie FUE.

28 Ponadto Republika Portugalska może na przykład żądać od podatnika opuszczającego terytorium Portugalii regularnego przekazywania informacji o otrzymywanych udziałach w celu zweryfikowania, czy jest on nadal w ich posiadaniu. Opodatkowanie może zatem obejmować zyski kapitałowe tylko w momencie, w którym podatnik, który opuścił terytorium Portugalii, zbył otrzymane udziały.

29 Republika Portugalska uważa, że art. 10 CIRS nie narusza art. 21, 45 i 49 TFUE ani art. 28 i 31 porozumienia EOG. Nader wąsko określona sytuacja, do której odnosi się sporny przepis CIRS, w istocie dotyczy końca odroczenia zysków kapitałowych faktycznie zrealizowanych w ramach wcześniejszej wymiany udziałów, na podstawie przeniesienia miejsca zamieszkania podatnika poza terytorium Portugalii. Wyrok z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), który dotyczył opodatkowania jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych w wypadku przeniesienia siedziby do celów podatkowych podatnika do innego państwa członkowskiego, nie ma zatem zastosowania w niniejszej sprawie.

30 Zdaniem Republiki Portugalskiej ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu wynikające z art. 10 CIRS jest uzasadnione przede wszystkim celem polegającym na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej, który to cel został uznany przez Trybunał w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45). Podkreśla

ona, że na podstawie łącznego zastosowania przepisów krajowych i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez nią ze wszystkimi państwami członkowskimi kompetencja do opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów w zasadzie należy wyłącznie do państwa członkowskiego miejsca zamieszkania podatnika zbywającego udziały, czyli w tym wypadku Republiki Portugalskiej. Republika Portugalska uważa zatem, że utrzymanie obowiązku nieopodatkowania takich zysków kapitałowych w wypadku przeniesienia siedziby podatnika do innego państwa skutkowałoby utratą jej prawa do ich opodatkowania, co zagrażałoby jej prawu do wykonywania swej kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jej terytorium (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 42; z dnia 8 listopada 2007 r., Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, pkt 58).

31 Następnie Republika Portugalska powołuje się na względy spójności systemu podatkowego. Według tego państwa członkowskiego w niniejszej sprawie istnieje bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową a wyrównaniem takiej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, ponieważ celem spornego przepisu jest zapobieżenie, aby korzyść podatkowa przyznana podatnikowi w postaci odroczenia opodatkowania zrealizowanych zysków kapitałowych uniemożliwiła później skuteczne opodatkowanie tychże zysków na terytorium Portugalii. Dla dobrego funkcjonowania systemu odroczenia opodatkowania niektórych aktywów jest bowiem kluczowe, aby przyznanie korzyści podatkowej w określonym momencie odpowiadało faktycznemu opodatkowaniu tych aktywów w momencie późniejszym.

32 Republika Portugalska powołuje się wreszcie na uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz zwalczaniu oszustw i uchylania się od opodatkowania.

33 Republika Federalna Niemiec jest zdania, że ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu wynikające z art. 10 CIRS jest uzasadnione w zakresie, w jakim artykuł ten ma na celu opodatkowanie zysków osiągniętych na terytorium Portugalii, zanim Republika Portugalska utraci kompetencję podatkową. Zdaniem Republiki Federalnej Niemiec zasady wypracowane przez Trybunał w wyroku z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45), obowiązują niezależnie od tego, czy chodzi o system opodatkowania w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania mający zastosowanie do osób fizycznych czy prawnych.

b) Ocena Trybunału

34 System podatkowy przewidziany w art. 10 CIRS należy, przed zbadaniem go w kontekście art. 28 i 31 porozumienia EOG, zbadać w świetle art. 21, 45 i 49 TFUE.

i) W przedmiocie zarzutów opartych na naruszeniu art. 21, 45 i 49 TFUE

35 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 21 TFUE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, został uszczegółowiony w art. 45 TFUE w zakresie dotyczącym swobody przepływu pracowników oraz w art. 49 TFUE w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W związku z tym należy zbadać omawiany system podatkowy w świetle art. 45 i 49 TFUE, zanim zostanie on zbadany w świetle art. 21 TFUE w odniesieniu do osób przemieszczających się z jednego państwa członkowskiego do drugiego w celu osiedlenia się tam z przyczyn niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej.

– W przedmiocie istnienia ograniczeń art. 45 i 49 TFUE

37 Ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym jej terytorium i stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów, które stawiają ich w niekorzystnym położeniu, gdy zamierzają oni podjąć działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jakkolwiek postanowienia te, zgodnie z ich brzmieniem, mają na celu zapewnienie traktowania krajowego na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego, należy stwierdzić, że w ich ramach obywatelom państw członkowskich przysługuje również, bezpośrednio na podstawie traktatu, prawo wyjazdu z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego i osiedlenia się tam w celu wykonywania działalności gospodarczej (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Przepisy zabraniające lub zniechęcające obywateli państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się lub swobody przedsiębiorczości stanowią zatem ograniczenie tej swobody, nawet jeżeli znajdują zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych osób (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 września 1988 r., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, pkt 16; a także z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W niniejszej sprawie art. 10 ust. 8 CIRS stanowi, że w wypadku wymiany udziałów wynikający z tej wymiany przydział udziałów reprezentujących kapitał zakładowy spółki wspólnikom spółki nabytej nie skutkuje opodatkowaniem tych udziałów, jeżeli do celów podatkowych owi wspólnicy nadal będą wyceniać nowe udziały na poziomie dawnych udziałów, bez uszczerbku dla opodatkowania dotyczącego wartości w pieniądzu, jakie zostaną im ewentualnie przyznane. Jak potwierdziła Republika Portugalska na rozprawie, podatek od zysków kapitałowych wynikający z takiej wymiany jest pobierany od podatnika jedynie w wypadku ostatecznego zbycia udziałów otrzymanych w wyniku i w momencie tej wymiany.

42 W drodze odstępstwa od tej zasady art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS wymaga od podatników przenoszących miejsce zamieszkania do państwa innego niż Republika Portugalska, aby włączyli oni do dochodu podlegającego opodatkowaniu w roku kalendarzowym, w którym miało miejsce to przeniesienie miejsca zamieszkania, kwotę, która na podstawie art. 10 ust. 8 CIRS nie została opodatkowana podczas wymiany udziałów.

43 Zatem, podczas gdy podatnicy, którzy nadal mają miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii, korzystają z przeniesienia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów do momentu późniejszego zbycia udziałów otrzymanych podczas wymiany, podatnicy, którzy przenoszą miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, z tytułu tego przeniesienia są zobowiązani do natychmiastowego uiszczenia podatku od zysków kapitałowych wynikających z tej wymiany.

44 To odmienne traktowanie dotyczące momentu opodatkowania spornych zysków kapitałowych wywiera niekorzystny wpływ na zasoby pieniężne podatnika, który chciałby przenieść miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, względem podatnika, który zachowuje swoje miejsce zamieszkania na tym terytorium. Podczas gdy ten pierwszy staje się bowiem, jedynie z uwagi na takie przeniesienie, zobowiązany do zapłaty podatku od zysków kapitałowych, które nie zostały jeszcze zrealizowane,

a zatem nie dysponuje nimi, ten drugi będzie musiał zapłacić należny podatek dopiero, gdy zyski kapitałowe zostały faktycznie zrealizowane, i w takim zakresie (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 46).

45 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że pozbawienie korzyści w zakresie zasobów pieniężnych w sytuacji ponadgranicznej, jeżeli korzyść ta przysługuje w podobnej sytuacji na terytorium kraju, stanowi ograniczenie swobody przepływu pracowników i przedsiębiorczości (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 59, 61).

46 Z informacji zawartych w aktach sprawy nie wynika, aby to odmienne traktowanie można było wyjaśnić odmiennością obiektywnej sytuacji, a zresztą Republika Portugalska w ogóle nie twierdziła przed Trybunałem, że ma to miejsce. W odniesieniu bowiem do uregulowań państwa członkowskiego mających na celu opodatkowanie zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium sytuacja osoby przenoszącej miejsce zamieszkania z tego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego jest podobna do sytuacji osoby pozostającej w pierwszym z tych państw członkowskich, jeśli chodzi o opodatkowanie zysków kapitałowych dotyczących aktywów, które zostały uzyskane w tym pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem miejsca zamieszkania (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 38).

47 Wynika z tego, że odmienne traktowanie, jakiemu w dziedzinie opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów na podstawie art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS podlega podatnik, który przenosi miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, względem podatnika, który zachowuje miejsce zamieszkania na tym terytorium, stanowi ograniczenie swobody przepływu pracowników i przedsiębiorczości w rozumieniu art. 45 i 49 TFUE.

– W przedmiocie uzasadnienia ograniczeń swobód ustanowionych w art. 45 i 49 TFUE

48 Należy zbadać, czy ograniczenie swobód ustanowionych w art. 45 i 49 TFUE, które wynika z art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS, jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie powinno wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 stycznia 2007 r., Komisja/Szwecja, C-104/06, EU:C:2007:40, pkt 25; z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42).

49 W tym względzie należy przypomnieć, że do państwa członkowskiego należy wykazanie, po pierwsze, że jego uregulowania spełniają cel interesu ogólnego, a po drugie, że te uregulowania są zgodne z zasadą proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 13 września 2007 r., Komisja/Włochy, C-260/04, EU:C:2007:508, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Republika Portugalska powołuje się na uzasadnienie oparte w pierwszej kolejności na konieczności zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności, w drugiej kolejności na konieczności zachowania spójności systemu podatkowego, a w trzeciej kolejności na konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz zwalczania oszustw i uchylania się od opodatkowania.

51 Jeśli chodzi w pierwszej kolejności o cel polegający na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, należy przypomnieć, po pierwsze, że uzasadnienie to stanowi słuszny cel uznawany przez Trybunał, a po drugie, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Jednakże Komisja podnosi, że Republika Portugalska nie może oprzeć się na wyroku z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), w celu uzasadnienia ograniczenia swobód podstawowych koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, ponieważ wyrok ten odnosi się do opodatkowania spółek od niezrealizowanych zysków kapitałowych, a nie do opodatkowania osób fizycznych. Uważa ona natomiast, że to wyroki z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), oraz z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525), mające znaczenie w niniejszym kontekście, dotyczą opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych osób fizycznych w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

53 Wprawdzie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), został wydany w kontekście opodatkowania zysków kapitałowych spółek, niemniej jednak w konsekwencji Trybunał zastosował zasady wypracowane w tym wyroku także w kontekście opodatkowania zysków kapitałowych osób fizycznych (zob. wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 75–78; z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 65–67).

54 W tym względzie fakt, że w tych dwóch ostatnich wyrokach chodziło o kwestię zrealizowanych, a nie – jak w niniejszej sprawie – niezrealizowanych zysków kapitałowych, jest pozbawiony znaczenia. Istotne jest bowiem, że w odniesieniu do jednego lub drugiego z tych zysków podobne transakcje dokonane wyłącznie w obrębie państwa członkowskiego, w odróżnieniu od ponadgranicznej transakcji, nie spowodowałyby natychmiastowego opodatkowania tych zysków (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 71).

55 Co więcej, w zakresie, w jakim Komisja kwestionuje zasadność celu polegającego na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi w kontekście opodatkowania w wypadku zmiany miejsca zamieszkania osób fizycznych z tytułu niezrealizowanych zysków kapitałowych na tej podstawie, że ewentualne straty poniesione po przeniesieniu miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego nie mogą być przez te osoby odliczone w tym drugim państwie członkowskim, wystarczy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż ewentualne nieuwzględnienie strat przez przyjmujące państwo członkowskie nie nakłada na państwo członkowskie pochodzenia żadnego obowiązku ponownego oszacowania, w chwili ostatecznego przeniesienia nowych udziałów, długu podatkowego, który został ostatecznie określony w momencie, w którym podatnik, ze względu na przeniesienie miejsca zamieszkania, przestał być podatnikiem tego podatku w państwie członkowskim pochodzenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 61).

56 Nie istnieje zatem żadna obiektywna przyczyna, aby dokonać rozróżnienia, do celów uzasadnienia opartego na celu, polegającego na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, pomiędzy opodatkowaniem osób fizycznych w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania a opodatkowaniem osób prawnych z tytułu niezrealizowanych zysków kapitałowych.

57 Następnie należy zauważyć, że art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS jest właściwy do zagwarantowania zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy zainteresowanymi państwami członkowskimi. Opodatkowanie podatkiem rozliczeniowym w momencie przeniesienia miejsca zamieszkania ma bowiem na celu objęcie podatkiem dochodowym państwa członkowskiego pochodzenia niezrealizowanych zysków powstałych w ramach kompetencji podatkowej tego państwa członkowskiego przed przeniesieniem rzeczonego miejsca zamieszkania. Zyski kapitałowe osiągnięte po tym przeniesieniu są opodatkowane wyłącznie w przyjmującym państwie członkowskim, gdzie powstały, co pozwala na uniknięcie ich podwójnego opodatkowania (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 48).

58 W odniesieniu do pytania, czy przepis ten, który przewiduje w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania podatnika z terytorium Portugalii na terytorium innego państwa członkowskiego natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów, nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na rozdziale władztwa podatkowego, należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 52), Trybunał orzekł już, iż przepisy państwa członkowskiego, które ustanawiają natychmiastowe opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, w momencie rzeczonego przeniesienia, są nieproporcjonalne z uwagi na istnienie rozwiązań w mniejszym stopniu naruszających swobodę przedsiębiorczości niż natychmiastowy pobór tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 73, 85; a także z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W tym kontekście Trybunał uznał, że przepisy krajowe oferujące spółce, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, wybór między natychmiastową zapłatą kwoty opodatkowania a zróżnicowaną zapłatą kwoty rzeczonego opodatkowania, połączoną w danym wypadku z odsetkami według właściwych przepisów krajowych, stanowią dla swobody przedsiębiorczości środek mniej szkodliwy niż natychmiastowy pobór tego podatku (zob. wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 73, 85; a także z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto Trybunał przyznał, że dane państwo członkowskie mogło uwzględnić także ryzyko braku poboru podatku, które rośnie w zależności od upływu czasu, w ramach przepisów krajowych tego państwa mających zastosowanie do zróżnicowanej płatności długów podatkowych przez środki takie jak ustanowienie gwarancji bankowej (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 74).

60 Biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w dwóch poprzednich punktach, należy stwierdzić, że art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu związanego z koniecznością zachowania rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, ponieważ właściwe przepisy prawa krajowego nie pozostawiają podatnikowi, który przenosi miejsce zamieszkania z terytorium Portugalii do innego państwa członkowskiego, wyboru pomiędzy natychmiastową zapłatą kwoty opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów a zróżnicowaną płatnością tej kwoty, której bezwzględnie towarzyszy obciążenie administracyjne dla podatnika, związane z monitorowaniem przeniesionych składników majątkowych i połączone z gwarancją bankową (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 73, 74).

61 Wynika z tego, że konieczność zapewnienia rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi nie może uzasadnić ograniczenia swobód ustanowionych w art. 45 i 49 TFUE, jakie wynika z art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS.

62 W odniesieniu w drugiej kolejności do uzasadnienia opartego na konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego należy przypomnieć, że Trybunał uznał je za stanowiące nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Aby argument oparty na takim uzasadnieniu mógł być skuteczny, Trybunał wymagał wykazania istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe (zob. podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 W niniejszej sprawie Republika Portugalska podnosi, że sporny przepis krajowy jest konieczny dla zagwarantowania tej spójności, bowiem korzyść podatkowa przyznana w formie odroczenia opodatkowania kończy się, gdy późniejsze opodatkowanie staje się niemożliwe, z tego względu, iż podatnik będący beneficjentem traci status rezydenta na terytorium Portugalii. Zdaniem tego państwa

członkowskiego dla dobrego funkcjonowania systemu odroczenia opodatkowania jest kluczowe, aby względem tegoż podatnika i tegoż opodatkowania istniała korelacja między przyznaniem korzyści podatkowej w formie odroczenia opodatkowania a faktycznym opodatkowaniem zysków kapitałowych w późniejszym momencie.

64 W tym zakresie należy stwierdzić, że Republika Portugalska nie wykazała, iż istnieje bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową przewidzianą w art. 10 ust. 8 CIRS a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe. Jeśli bowiem w ponadgranicznej sytuacji przewidzianej w art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS korzyść podatkowa przyznana zgodnie z art. 10 ust. 8 CIRS zostaje wyrównana przez obciążenie podatkowe, bowiem kwota należnego opodatkowania jest bezwzględnie pobierana w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania podatnika poza terytorium Portugalii, inaczej jest w sytuacji o charakterze wyłącznie krajowym, przewidzianej w art. 10 ust. 8 CIRS. Z analizy tego przepisu wynika bowiem, że pobór podatku od zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów następuje tylko w ewentualnym przypadku ostatecznego zbycia udziałów otrzymanych w wyniku takiej wymiany. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 60 opinii, dopóki podatnik, który zachowuje swoje miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii, nie zbywa otrzymanych udziałów, dopóty zawsze może powołać się on na korzyść podatkową przyznaną w art. 10 ust. 8 CIRS, będąc tym samym zobowiązany jedynie do ewentualnej zapłaty podatku w przyszłości. Wynika z tego, że istnienie domniemanego związku pomiędzy korzyścią przyznaną podatnikowi a sposobem jego opodatkowania nie jest pewne (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 października 2006 r., Komisja/Portugalia, C-345/05, EU:C:2006:685, pkt 27).

65 W konsekwencji należy odrzucić argument Republiki Portugalskiej, zgodnie z którym sporny przepis jest obiektywnie uzasadniony koniecznością zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

66 W odniesieniu w trzeciej kolejności do uzasadnienia opartego na skuteczności kontroli podatkowych oraz zwalczaniu oszustw i uchylania się od opodatkowania należy stwierdzić, że w odpowiedzi na skargę Republika Portugalska ograniczyła się do wspomnienia tego uzasadnienia, w żaden sposób go nie rozwijając.

67 Wynika z tego, że nie można przyjąć takiego uzasadnienia.

68 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS stanowi ograniczenie zabronione przez art. 45 i 49 TFUE, a zarzut Komisji dotyczący uchybienia zobowiązaniom ciążącym na zainteresowanym państwie członkowskim na mocy tych postanowień traktatu FUE jest uzasadniony.

– W przedmiocie zarzutu opartego na naruszeniu art. 21 TFUE

69 W odniesieniu do obywateli Unii zamierzających przemieścić się wewnątrz Unii z powodów niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej ten sam wniosek nasuwa się ze względu na tożsamość względów, jeśli chodzi o zarzut naruszenia art. 21 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 91).

ii) W przedmiocie istnienia ograniczenia art. 28 i 31 porozumienia EOG

70 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że przepisy art. 28 i 31 porozumienia EOG są analogiczne do art. 45 i 49 TFUE (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 95).

71 Prawdą jest, że orzecznictwo Unii dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Unii nie może zostać w całości zastosowane do swobód zagwarantowanych porozumieniem EOG, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 W niniejszej sprawie Republika Portugalska nie wskazała jednak względów, dla których argumenty dotyczące braku uzasadnienia ograniczenia wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat, prowadzące do wniosków zawartych w pkt 61, 65 i 66 niniejszego wyroku, nie mogą mieć zastosowania w taki sam sposób do swobód zagwarantowanych przez porozumienie EOG.

73 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS stanowi ograniczenie zabronione przez art. 28 i 31 porozumienia EOG, a zarzut Komisji dotyczący uchybienia zobowiązaniom ciążącym na zainteresowanym państwie członkowskim na mocy tych postanowień porozumienia EOG jest uzasadniony.

2. W przedmiocie przeniesienia na spółkę całości majątku związanego z działalnością wykonywaną na własny rachunek

a) Argumentacja stron

74 Komisja podnosi, że w wypadku przeniesienia na spółkę aktywów i pasywów przez osobę fizyczną w zamian za udziały art. 38 CIRS przewiduje różne traktowanie pod względem podatkowym w zależności od tego, czy przeniesienie jest dokonywane na rzecz spółki, która ma siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, czy na rzecz spółki, która ma siedzibę i faktyczny zarząd poza tym terytorium. W pierwszym wypadku opodatkowanie zysków kapitałowych nastąpi bowiem dopiero w momencie, gdy te aktywa i pasywa zostaną zbyte przez spółkę, która je otrzymała, o ile spełnione są też pozostałe warunki. Natomiast w drugim wypadku opodatkowanie zysków kapitałowych będzie natychmiastowe. Komisja jest zdania, że Republika Portugalska powinna zastosować tę samą zasadę, niezależnie od tego, czy spółka, na którą zostały przeniesione aktywa i pasywa, ma siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, czy też nie.

75 Uważa ona zatem, że art. 38 CIRS jest sprzeczny z art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, a ze względów przedstawionych w ramach zarzutu dotyczącego art. 10 CIRS wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia skuteczności systemu podatkowego. Republika Portugalska mogłaby bowiem przykładowo systematycznie zwracać się, na podstawie dyrektywy 2011/16, do właściwych organów państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba lub faktyczny zarząd spółki, na którą zostały przeniesione aktywa i pasywa, o udostępnienie jej informacji w celu sprawdzenia, czy spółka nadal je posiada. Tylko jeśli zostanie stwierdzone, że przeniesione aktywa i pasywa zostały zbyte przez tę spółkę, zdaniem Komisji należy opodatkować dane zyski kapitałowe. Komisja odsyła ponadto do dyrektywy 2010/24, która jest również właściwa w sytuacjach, w których nie został zapłacony podatek od zysków kapitałowych.

76 Republika Portugalska podnosi, że art. 38 CIRS przewiduje odroczenie opodatkowania zysków kapitałowych związanych z utworzeniem spółek lub z większościowym udziałem w już istniejących spółkach poprzez wniesienie całości majątku związanego z działalnością gospodarczą lub zawodową osoby fizycznej. Celem tego przepisu jest umożliwienie zmiany formy prawnej, w jakiej wykonywana jest działalność gospodarcza, bez opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wniesienia majątku w momencie tego wniesienia. Korzyść z odroczenia opodatkowania do chwili późniejszego zbycia przeniesionych składników majątku, z zastrzeżeniem poszanowania określonych wymogów dla spółki nabywającej w zakresie zapisów księgowych przeniesionych składników majątku, pozwala zagwarantować poszanowanie zasady ciągłości gospodarczej, aby móc zapewnić opodatkowanie odpowiednich dochodów. Warunek związany z miejscem siedziby lub faktycznego zarządu spółki, na którą dokonano przeniesienia, jest konieczny w celu zapewnienia, w braku środków harmonizacji, poszanowania zasady ciągłości gospodarczej i późniejszego opodatkowania przeniesionych składników aktywów i pasywów, ponieważ kompetencja podatkowa związana z opodatkowaniem spółki mającej siedzibę lub faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii nie przysługuje już Republice Portugalskiej, lecz państwu, na którego terytorium spółka ta ma siedzibę lub faktyczny zarząd.

77 Sporny środek jest zatem zgodny z podatkową zasadą terytorialności i uzasadniony koniecznością zapewnienia zrównoważonego podziału władztwa pomiędzy państwami członkowskimi.

b) Ocena Trybunału

78 System podatkowy przewidziany w art. 38 CIRS należy, przed zbadaniem go w świetle art. 31 porozumienia EOG, zbadać w świetle art. 49 TFUE.

i) W przedmiocie zarzutu opartego na naruszeniu art. 49 TFUE

79 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zakresem zastosowania art. 49 TFUE objęty może być każdy rezydent państwa członkowskiego, niezależnie od jego obywatelstwa, posiadający w kapitale zakładowym spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim udział, który daje mu określony wpływ na decyzje tej spółki i umożliwia mu decydowanie o jej działalności (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., X, C-87/13, EU:C:2014:2459, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że korzyść z odroczenia opodatkowania przewidziana w art. 38 ust. 1 CIRS jest uzależniona – na mocy tego samego przepisu lit. b) – od warunku, aby osoba fizyczna, która dokonuje przeniesienia całości majątku przypisanego do prowadzenia działalności gospodarczej i zawodowej na spółkę, posiadała przynajmniej 50% kapitału tej spółki.

81 W konsekwencji art. 38 ust. 1 CIRS należy do zakresu swobody przedsiębiorczości.

82 Ten sam przepis przewiduje, że nie ma potrzeby określania zysku podlegającego opodatkowaniu w związku ze zbyciem kapitału zakładowego wynikającym z przeniesienia całości majątku związanego z wykonywaniem przez osobę fizyczną działalności gospodarczej i zawodowej, jeżeli spełnione są warunki ustanowione w art. 38 ust. 1 lit. a)–e) CIRS. Zgodnie z art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS wymagane jest, aby podmiot, na który przenoszony jest dany majątek, był spółką, która ma statutową siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium Portugalii. Jak potwierdziła na rozprawie Republika Portugalska, w takim wypadku podatek jest pobierany od spółki, na którą dokonano przeniesienia, w momencie późniejszego zbycia danych składników majątku. Jeśli natomiast spółka, na rzecz której dokonano przeniesienia, nie ma statutowej siedziby i faktycznego zarządu na terytorium Portugalii, osoba fizyczna, która dokonuje przeniesienia, zostaje wyłączona z korzyści podatkowej przewidzianej w art. 38 ust. 1 CIRS i w rezultacie staje się natychmiast zobowiązana do zapłaty podatku od zysków kapitałowych.

83 Wynika z tego, że w wypadku osób fizycznych, które przenoszą całość danego majątku na spółkę mającą siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, podatek od zysków kapitałowych musi zostać zapłacony przez spółkę, na rzecz której dokonano przeniesienia, w momencie późniejszego zbycia składników tego majątku, podczas gdy osoby fizyczne, które przenoszą całość tegoż majątku na spółkę mającą siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium państwa innego niż Republika Portugalska, stają się zobowiązane do zapłaty podatku od zysków kapitałowych w momencie tego przeniesienia.

84 Należy stwierdzić, że taki system podatkowy skutkuje niekorzystnym traktowaniem w zakresie zasobów pieniężnych dla podatnika, który przenosi całość danego majątku na spółkę mającą siedzibę lub faktyczny zarząd poza terytorium Portugalii, w stosunku do podatnika, który przenosi ten sam majątek na spółkę mającą siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, a zatem stanowi ograniczenie wykonywania prawa przedsiębiorczości w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 37–40 niniejszego wyroku.

85 Poza tym z informacji zawartych w aktach sprawy nie wynika, aby tę różnicę można było wyjaśnić odmiennością obiektywnej sytuacji, a zresztą Republika Portugalska w ogóle nie twierdziła przed Trybunałem, że ma to miejsce.

86 W celu uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej przez traktat, wynikającego ze spornego przepisu, Republika Portugalska powołuje się z jednej strony na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności, a z drugiej strony na konieczność zagwarantowania ciągłości gospodarczej.

87 W odniesieniu, po pierwsze, do celu polegającego na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi należy zauważyć, w świetle tego, co zostało stwierdzone w pkt 59 niniejszego wyroku, że art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu, ze względu na istnienie rozwiązań w mniejszym stopniu naruszających swobodę przedsiębiorczości niż natychmiastowy pobór tego podatku.

88 W tych okolicznościach ograniczenia swobody przedsiębiorczości wynikającego z art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS nie można uzasadnić koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

89 Po drugie, w odniesieniu do uzasadnienia opartego na konieczności zagwarantowania ciągłości gospodarczej Republika Portugalska powołuje się na konieczność uzależnienia skorzystania z odroczenia opodatkowania od określonych wymogów wobec spółki, na rzecz której dokonano przeniesienia w zakresie zapisów księgowych przeniesionych składników majątku. Zdaniem tego państwa członkowskiego nie można zapewnić poszanowania takich wymogów, w braku środków harmonizacji, względem spółek mających siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium innego państwa, ponieważ kompetencja wobec nich przypada nie Republice Portugalskiej, lecz państwu miejsca zamieszkania.

90 W tym względzie należy stwierdzić, że wymóg, aby spółka, na którą dokonano przeniesienia, miała siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, ostatecznie ma więc na celu zapewnienie możliwości faktycznego opodatkowania przez państwo portugalskie spornych zysków kapitałowych. Jak stwierdzono w pkt 87 i 88 niniejszego wyroku, cel ten nie może uzasadnić odmiennego traktowania osób fizycznych w zależności od tego, czy przenoszą one całość danego majątku na spółkę, która ma siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Republiki Portugalskiej, czy na spółkę, która ma siedzibę lub faktyczny zarząd na terytorium innego państwa, bowiem cel taki nie może zostać zapewniony bez konieczności dokonania rozróżnienia między sytuacją o charakterze wyłącznie wewnętrznym a sytuacją ponadgraniczną. Zatem ze względów wskazanych w rzeczonych punktach ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które wynika z art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS, jest nieproporcjonalne w stosunku do tego celu.

91 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS stanowi ograniczenie zabronione przez art. 49 TFUE, a zarzut Komisji dotyczący uchybienia zobowiązaniom ciążącym na zainteresowanym państwie członkowskim na mocy tego postanowienia traktatu FUE jest uzasadniony.

ii) W przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 31 porozumienia EOG

92 Republika Portugalska nie wskazała względów, dla których argumenty dotyczące braku uzasadnienia ograniczenia wykonywania swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej przez traktat FUE, prowadzące do wniosków zawartych w pkt 87–90 niniejszego wyroku, nie mogą mieć zastosowania w taki sam sposób do swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej przez porozumienie EOG.

93 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że art. 38 ust. 1 lit. a) CIRS stanowi ograniczenie zabronione przez art. 31 porozumienia EOG, a zarzut Komisji dotyczący uchybienia zobowiązaniom ciążącym na zainteresowanym państwie członkowskim na mocy tego postanowienia porozumienia EOG jest uzasadniony.

94 W świetle ogółu poprzedzających uwag należy stwierdzić, że:

— poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 10 ust. 9 lit. a) CIRS, zgodnie z którym podatnik tracący status rezydenta na terytorium Portugalii musi wliczać do kategorii zysków kapitałowych, do celów opodatkowania za rok, w którym nastąpiła utrata statusu rezydenta, kwotę, która na mocy art. 10 ust. 8 tego kodeksu nie została opodatkowana w trakcie wymiany udziałów, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 21, 45 i 49 TFUE, a także art. 28 i 31 porozumienia EOG, oraz

— poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 38 ust. 1 lit. a) tego kodeksu, który zastrzega korzyść z odroczenia opodatkowania przewidzianą przez ten przepis dla osób fizycznych przenoszących całość majątku przypisanego do prowadzenia działalności gospodarczej i zawodowej na własny rachunek na spółkę, która ma statutową siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

95 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

96 Ponieważ w niniejszej sprawie Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania, a Republika Portugalska przegrała sprawę, należy obciążyć ją, poza jej własnymi kosztami, także kosztami poniesionymi przez Komisję.

97 Zgodnie z art. 140 § 1 tego regulaminu państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty. Republika Federalna Niemiec pokrywa więc własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 10 ust. 9 lit. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (kodeksu dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych), zgodnie z którym podatnik tracący status rezydenta na terytorium Portugalii musi wliczać do kategorii zysków kapitałowych, do celów opodatkowania za rok, w którym nastąpiła utrata statusu rezydenta, kwotę, która na mocy art. 10 ust. 8 tego kodeksu nie została opodatkowana w trakcie wymiany udziałów, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 21, 45 i 49 TFUE, a także art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**

2) **Poprzez przyjęcie i utrzymanie w mocy art. 38 ust. 1 lit. a) tego kodeksu, który zastrzega korzyść z odroczenia opodatkowania przewidzianą przez ten przepis dla osób fizycznych przenoszących całość majątku przypisanego do prowadzenia działalności gospodarczej i zawodowej na własny rachunek na spółkę, która ma statutową siedzibę i faktyczny zarząd na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.**

3) Republika Portugalska pokrywa, poza własnymi kosztami, również koszty poniesione przez Komisję Europejską.

4) Republika Federalna Niemiec pokrywa własne koszty.

Podpisy