Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. detsember 2016*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — ELTL artiklid 21, 45 ja 49 — Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklid 28 ja 31 — Isikute vaba liikumine — Töötajate vaba liikumine — Asutamisvabadus — Füüsiliste isikute maksustamine, mis puudutab osade asendamisel saadud kapitalikasumit — Füüsiliste isikute maksustamine, mis puudutab ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna üleandmisest saadud kapitalikasumit — Eraisikute maksustamine riigist lahkumisel — Maksu viivitamatu sissenõudmine — Füüsiliste isikute, kes asendavad osasid, erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas nad säilitavad oma elukoha liikmesriigi territooriumil või viivad oma elukoha üle teise Euroopa Liidu liikmesriiki või Euroopa Majanduspiirkonna riiki — Füüsiliste isikute erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas nad annavad isiklikul tasandil teostatud tegevusega seonduva vara tervikuna üle äriühingule, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, või äriühingule, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on mõne teise Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna riigi territooriumil — Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-503/14,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 11. novembril 2014 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: G. Braga da Cruz ja W. Roels,

hageja,

versus

Portugali Vabariik, esindaja: L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja M. J. Martins da Silva,

kostja,

keda toetab:

Saksamaa Liitvabariik, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Levits, C. Vajda (ettekandja), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

* * Kohtumenetluse keel: portugali.

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. märtsi 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 12. mai 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et Portugali Vabariik on rikkunud ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3, ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima füüsiliste isikute tulumaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, edaspidi „CIRS“) artiklite 10 ja 38 sätted, mis näevad ette, et maksumaksja, kes asendab osasid ja viib oma elukoha Portugali Vabariigist üle välisriiki või annab isiklikul tasandil teostatud tegevusega seonduva vara ja kohustused osade eest üle mitteresidendist äriühingule, peab esimesel juhul kõnealuste tehingutega seoses arvama kasutamata tulu viimase maksustamisaasta, mil maksumaksja oli endiselt residendist maksumaksja, maksustatava summa sisse, ning teisel juhul ei saa asjaomase tehingu tõttu maksustamise edasilükkamise õigust.

I – **Õiguslik raamistik**

A – *EMP leping*

2 EMP lepingu artikkel 28 sätestab:

„1. EÜ liikmesriikide ja EFTA riikide piires tagatakse töötajate liikumisvabadus.

2. Selline liikumisvabadus nõuab igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide ja EFTA riikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul.

3. Alludes piirangutele, mis on õigustatud avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise seisukohalt, toob see endaga kaasa õiguse:

a) võtta vastu tegelikult tehtud tööpakkumisi;

b) sel eesmärgil vabalt liikuda EÜ liikmesriikide ja EFTA riikide territooriumil;

c) viibida EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumil töötamise eesmärgil kooskõlas selle riigi kodanike töösuhteid reguleerivate õigus- ja haldusnormidega;

d) jääda EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumile pärast seal töötamist.

4. Käesoleva artikli sätted ei hõlma avalikus teenistuses töötamist.

5. Tööjõu vaba liikumist käsitlevad erisätted on esitatud V lisas.“

3 EMP lepingu artikkel 31 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate rajamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes EÜ liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes on asunud mis tahes kõnealuse riigi territooriumile.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 teise lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub.“

2. Asutamisõigust käsitlevad sätted on esitatud VIII–XI lisas.“

B – *Portugali õigus*

4 CIRS artikkel 10 „Kapitalikasum“ sätestab:

„1. Kapitalikasum on mis tahes tulu, mis – olemata ettevõtlusest ja kutsetegevusest saadud tulu ning kapitalilt või kinnisvaralt saadud tulu – on tekkinud:

a) asjaõiguste tasu eest võõrandamisest ja isikliku vara kasutamisest ettevõtlus- ja kutsetegevuses, mida teostab vara omanik isiklikult;

b) osade ja teiste väärtpaberite tasu eest võõrandamisest, sealhulgas nende tagastamisest ja amortisatsioonist kapitali vähendamisega, ja nende osanikele antud väärtusest pärast jaotamist, mida peetakse kapitalikasumiks juriidiliste isikute tulumaksuseadustiku [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas] artikli 81 tähenduses.

[…]

3. Tulu loetakse saaduks lõikes 1 sätestatud tehingute tegemise hetkel, ilma et see mõjutaks järgmiste punktide sätteid:

[…]

4. Füüsiliste isikute tulumaksuga maksustatav tulu on:

a) müügi- ja omandamisväärtuse vahe, millest on maha arvatud osa, mida võib käsitada kapitalituluna lõike 1 punktides a, b ja c sätestatud juhtudel;

[…]

8. Juhul kui toimub osade asendamine juriidiliste isikute tulumaksuseadustiku artikli 73 lõikes 5 ja artikli 77 lõikes 2 sätestatud tingimustel, siis sellest asendamisest tuleneva äriühingu kapitali esindavate väärtpaberite jaotamise puhul ühendatava äriühingu osanikele ei maksustata neid osanikke, kui nad maksustamise seisukohalt hindavad uusi osasid jätkuvalt vanade osadega samaväärsena. See väärtus määratakse kindlaks vastavalt käesoleva seadustiku sätetele, ilma et see mõjutaks neile omistada võidud rahalise väärtuse maksustamist.

9. Eelmises lõikes sätestatud juhul tuleb lisaks märkida, et:

a) kui osanik ei ole enam Portugali resident, tuleb kapitalikasumi kategooriasse arvestada residentsuse muutumise aastat puudutava maksustamise eesmärgil summa, mida vastavalt lõikele 8 ei maksustatud osade asendamise käigus ja mis vastab saadud osade tegeliku väärtuse ja vanemate osade soetusväärtuse vahele, mis määratakse kindlaks vastavalt käesoleva seadustiku sätetele;

b) juriidiliste isikute tulumaksuseadustiku artikli 73 lõike 10 sätted on kohaldatavad *mutatis mutandis*.

10. Lõigete 8 ja 9 sätted on samuti kohaldatavad *mutatis mutandis* selles osas, mis puudutab osade või aktsiate jaotamist ettevõtjate ühinemise või jagunemise korral, mille suhtes kohaldatakse juriidiliste isikute tulumaksuseadustiku artiklit 74.

[…]“.

5 CIRS artikkel 38 „Vara kasutamine äriühingu kapitali sissemaksena“ näeb ette:

„1. Maksustatavat tulu ei tule kindlaks määrata füüsilise isiku poolt ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna üleandmisest tuleneva kapitaliosaluse saamisel, kui täidetud on järgmised tingimused:

a) üksus, millele vara üle antakse, on äriühing ning selle registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil;

b) üleandmise teostanud füüsilisele isikule kuulub vähemalt 50% äriühingu kapitalist ja selle äriühingu tegevus on sisuliselt identne isiklikul tasandil teostatud tegevusega;

c) üleantav vara ja kohustused võetakse seoses selle üleandmisega arvesse füüsilise isiku raamatupidamisarvestusse või -kannetesse registreeritud väärtustega, see tähendab väärtustega, mis tulenevad käesoleva seadustiku sätete või maksuõigusnormide alusel tehtud ümberhindamiste kohaldamisest;

d) üleandmise eest saadud kapitaliosalus hinnatakse selle hilisemast võõrandamisest tuleneva kasumi või kahjumi maksustamiseks üleantud vara ja kohustuste puhasväärtuse alusel, mida hinnatakse vastavalt eelmisele punktile;

e) punktis a viidatud äriühing võtab avalduse teel kohustuse järgida juriidiliste isikute tulumaksuseaduse artikli 77 sätteid; see avaldus peab olema lisatud füüsilise isiku perioodilisele tuludeklaratsioonile, mis puudutab üleandmise toimumise aastat.

2. Eelmise lõike sätteid ei kohaldata juhul, kui vara, mille puhul tulu maksustamine artikli 10 lõike 3 punkti b tähenduses edasi lükati, kuulub üleantud vara hulka.

3. Tulu, mis tuleneb lõikes 1 käsitletud üleandmise eest saadud kapitali osade mis tahes juhul tasu eest võõrandamisest, kvalifitseeritakse viie aasta jooksul pärast selle üleandmise kuupäeva ettevõtlusest ja kutsetegevusest saadud tuluks ning loetakse B-kategooria puhastuluks. Selle ajavahemiku jooksul ei või teha ühtegi tehingut äriühingu osadega, mille suhtes kehtib neutraalse maksustamise kord, vastasel juhul võidakse nende tehingute teostamise hetkel leida, et tulu on tekkinud ja seda tuleb suurendada 15% iga möödunud aasta või aasta osa eest, millest alates tuvastati vara kasutamine äriühingu kapitali sissemaksena, ning et see tulu tuleb lisada selle aasta tulu hulka, mil tehingud tuvastati.“

6 Juriidiliste isikute tulumaksuseaduse artikli 77 lõige 1 näeb ette:

„Kui [CIRS] artikli 38 lõikega 1 kehtestatud kord kuulub kohaldamisele, tuleb üleantav vara ja kohustused kirjendada selle äriühingu raamatupidamises, kellele need üle antakse, väärtuses, millele viitab lõike 1 punkt c ning selle äriühingu maksustatava kasumi kindlaksmääramine toimub järgmiselt:

a) üleantava vara moodustavate kaupadega seotud tulu arvutatakse nii, nagu üleandmist ei oleks toimunud;

b) põhivara tagasimaksed ja kulumisse kandmine toimub vastavalt korrale, mis oli kohaldatav füüsilise isiku maksustatava kasumi kindlaksmääramise ajal;

c) üleantud kattevara kuulub maksustamisel selle korra kohaldamisalasse, mis oli kohaldatav füüsilise isiku maksustatava tulu kindlaksmääramise ajal.“

II – **Kohtueelne menetlus**

7 Komisjon saatis 17. oktoobril 2008 Portugali Vabariigile märgukirja, milles leidis, et see liikmesriik rikkus EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 (nüüd vastavalt ELTL artiklid 21, 45 ja 49) ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna maksustas arvestusliku kapitalikasumi osade asendamise puhul siis, kui füüsiline isik viib oma elukoha üle teise liikmesriiki või juhul, kui füüsiline isik annab ettevõtlus- või kutsetegevusega seotud vara ja kohustused üle äriühingule, ning kui äriühingu, kellele vara ja kohustused üle antakse, asukoht või juhtimise tegelik keskus on teises riigis.

8 Portugali Vabariik vastas märgukirjale 15. mai 2009. aasta kirjaga, vaieldes komisjoni seisukohale vastu.

9 Kuna see vastus komisjoni ei veennud, esitas ta 3. novembril 2009 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles leidis, et viimane on rikkunud kohustusi, kuna võttis vastu CIRS artiklid 10 ja 38, mille kohaselt maksumaksja, kes viib oma elukoha üle teise liikmesriiki või kes annab isiklikul tasandil teostatud tegevusega seonduva vara ja kohustused osade eest üle äriühingule, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus asub teise riigi territooriumil, peab kasutamata tulu arvama viimase maksustamisaasta, mil ta oli endiselt residendist maksumaksja, maksustatava summa sisse. Komisjon palus nimetatud liikmesriigil võtta põhjendatud arvamuse järgimiseks vajalikud meetmed kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest.

10 Portugali Vabariik vastas põhjendatud arvamusele ning leidis, et komisjoni väited on põhjendamatud.

11 Komisjon saatis talle 28. oktoobril 2011 täiendava märgukirja, milles viitas CIRS artikli 10 lõike 9 punkti a kehtivale versioonile, märkides samas, et tema märgukirjas ja põhjendatud arvamuses väljendatud seisukoht ei ole muutunud. Nagu nähtus märgukirja ja põhjendatud arvamuse sõnastusest, jäi tema seisukoht samaks ka CIRS artikli 38 osas.

12 Pärast seda, kui Portugali Vabariik oli saatnud täiendavale märgukirjale vastuse, milles liikmesriik leidis endiselt, et komisjoni väited on põhjendamatud, saatis komisjon 22. novembril 2012 kõnealusele liikmesriigile täiendava põhjendatud arvamuse, milles ta esiteks kordas oma väidet, et CIRS artiklid 10 ja 38 rikuvad ELTL artikleid 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artikleid 28 ja 31, ning teiseks palus sel liikmesriigil viia oma tegevus kahe kuu jooksul täiendava põhjendatud arvamusega kooskõlla.

13 Kuna Portugali Vabariik kordas 23. jaanuaril 2013 saadetud vastuses hinnangut, et komisjoni seisukoht on väär, otsustas viimane esitada käesoleva hagi.

III – **Hagi**

A – *Väidetav ebatäpsus ja põhjalikkuse puudumine vaidluse eseme piiritlemisel*

1. Poolte argumendid

14 Portugali Vabariik leiab ametlikult vastuvõetamatuse vastuväidet esitamata, et muudatused, mida komisjon tegi hagiavalduses sisalduvates nõuetes võrreldes põhjendatud arvamuses ja täiendavas põhjendatud arvamuses sisalduvate nõuetega, ei ole pelgalt täpsustused, vaid põhjendatud arvamustest tuleneva vaidluse eseme sisulised muudatused. Liikmesriik on nimelt seisukohal, et põhjendatud arvamustes sisalduvad väited ei vasta CIRS artiklite 10 ja 38 – need on sätted, millele komisjon tugines – sõnastusele, mistõttu ei saanud tegemist olla kohustuste rikkumise olukorraga.

15 Komisjon väidab aga, et võrreldes täiendavas põhjendatud arvamuses sisalduvate nõuetega tegi ta oma hagiavalduse nõuetesse üksnes väheolulisi muudatusi, mille eesmärk oli lisada sinna haldusmenetluse käigus Portugali Vabariigi edasi antud täpsustused ja eelkõige täiendavale põhjendatud arvamusele saadetud vastuses esitatud täpsustused. Tema hinnangul ei too muudatused kaasa muutusi selle liikmesriigi vastu esitatud väidete tähenduse ja ulatuse osas ning nimetatud liikmesriigi kaitseõigusi on täielikult järgitud.

2. Euroopa Kohtu hinnang

16 Tuleb meenutada, et kuigi Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on tõepoolest nii, et ELTL artikli 258 alusel algatatud menetluse ese on piiratud kõnealuse sättega ette nähtud kohtueelse menetlusega ning seetõttu peavad komisjoni põhjendatud arvamus ja hagi tuginema samadele väidetele, ei saa kõnealune nõue olla sedavõrd kaugeleulatuva tähendusega, et mõlemas tuleks igal juhul kasutada täpselt sama sõnastust, kui vaidluse eset ei ole laiendatud ega muudetud. Seega võib komisjon oma esialgseid väiteid hagiavalduses täpsustada, kuid seda siiski tingimusel, et see vaidluse eset ei muuda (vt kohtuotsus, 21.1.2016, komisjon *vs.* Küpros, C-515/14, EU:C:2016:30, punktid 12 ja 13 ning seal viidatud kohtupraktika).

17 Antud juhul märkis komisjon nii kohtueelses menetluses kui ka Euroopa Kohtus selgelt, et tema hinnangul on Portugali Vabariik rikkunud ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima CIRS artiklid 10 ja 38.

18 Lisaks võimaldas põhjendatud arvamuse ja täiendava põhjendatud arvamuse resolutiivosa lugemine koostoimes CIRS artiklitega 10 ja 38 Portugali Vabariigil mõista esiteks, millised on need kõnealustes sätetes viidatud olukorrad, mida komisjon oma põhjendatud arvamustes silmas pidas, ja teiseks õiguslikke tagajärgi, mis tulenevad nimetatud sätetest neile olukordadele ja mida see institutsioon käsitas liidu õigusega vastuolus olevana.

19 Sellest võib järeldada, et käesolevas asjas komisjon ei laiendanud ega muutnud hagi eset, nagu see oli piiratud kohtueelse menetlusega.

20 Neil asjaoludel ei mõjuta Portugali Vabariigi väide, mille kohaselt vaidluse eseme piiritlemine oli ebamäärane ega olnud piisavalt põhjalik, hagi vastuvõetavust ning tuleb seetõttu tagasi lükata.

B – *Sisulised küsimused*

21 Esiteks heidab komisjon Portugali Vabariigile ette, et viimane on rikkunud ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima CIRS artikli 10, mille kohaselt maksumaksja, kes asendab äriühingu osasid ja viib oma elukoha üle teise Euroopa Liidu liikmesriiki või Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riiki, peab kõikide asjaomaste tehingute puhul arvama kasutamata tulu viimase maksustamisaasta, mil ta oli endiselt residendist maksumaksja, maksustatava summa sisse.

22 Teiseks heidab komisjon liikmesriigile ette, et viimane on rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima CIRS artikli 38, mille kohaselt maksumaksjal, kes annab isiklikul tasandil teostatud tegevusega seonduva vara ja kohustused osade eest üle äriühingule, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus asub teise liikmesriigi või EMP lepingu riigi territooriumil, ei ole õigust kõnealuse tehingu tõttu maksude tasumist edasi lükata.

23 Neid väiteid tuleb analüüsida eraldi.

1. Osade asendamisel saadud kapitalikasum

a) Poolte argumendid

24 Komisjon väidab, et osade asendamisel saadud kapitalikasumi maksustamise valdkonnas käsitleb CIRS artikkel 10 ebasoodsamalt neid maksumaksjaid, kes riigist lahkuvad, võrreldes nendega, kelle elukoht jääb Portugali territooriumile. Nimelt tuleb aktsionäril või osanikul pelgalt seetõttu, et ta viib oma elukoha Portugalist välja, tasuda maksu kapitalikasumilt, mis vastab saadud aktsiate või osade tegeliku väärtuse ja vanemate aktsiate soetusväärtuse vahelisele erinevusele. Seevastu juhul, kui aktsionär või osanik jääb Portugali residendiks, vastab saadud osade väärtus võõrandatud osade väärtusele. Seega, Portugali residendiks jäämise korral maksustatakse aktsionär või osanik alles siis, kui toimub saadud aktsiate või osade lõplik võõrandamine, välja arvatud juhul, kui tehakse täiendav rahaline makse.

25 Komisjon leiab, et Portugali territooriumil elavate maksumaksjate jaoks osade asendamisel saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamise teel antav soodustus toob kaasa eelnimetatud maksumaksjate erineva kohtlemise võrreldes maksumaksjatega, kes otsustavad viia oma elukoha üle teise liikmesriiki või EMP riiki, ning see on vastuolus nii ELTL artiklitega 21, 45 ja 49 kui ka EMP lepingu artiklitega 28 ja 31.

26 Oma seisukoha kinnitamiseks tugineb ta 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsusele de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7. septembri 2006. aasta kohtuotsusele N (C-470/04, EU:C:2006:525), mis puudutavad füüsiliste isikute maksustamist riigist lahkumise korral ning on tema arvates käesolevas asjas kohaldatavad. Seevastu ei saa komisjoni hinnangul käesolevas asjas kohaldada 29. novembri 2011. aasta kohtuotsust National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), milles Euroopa Kohus esimest korda kinnitas, et siseriiklikke õigusnorme, mis käsitlevad maksustamist riigist lahkumisel, võib põhjendada eesmärgiga tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, kuna see otsus puudutab vaid juriidilisi isikuid.

27 Kuigi komisjon tunnistab, et Portugali seadusandjal oli õiguspärane eesmärk tagada maksusüsteemi tõhusus, leiab ta, et asjaomane siseriiklik säte ei ole proportsionaalne, kuna liidu õigus ja eriti nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) ning nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiv 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2010, L 84, lk 1) juba nägid ette liikmesriikide pädevate asutuste vahelised teavitusmehhanismid ning vastastikuse abi mehhanismid maksude sissenõudmisel, mis võimaldavad täita seda eesmärki, ilma et piirataks EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi.

28 Lisaks võib Portugali Vabariik maksumaksjalt, kes lahkub tema territooriumilt, näiteks nõuda saadud osade kohta regulaarselt teavet, et kontrollida, kas need kuuluvad endiselt talle. Kapitalikasumi maksustamine võiks sellisel juhul toimuda alles siis, kui maksumaksja, kes on Portugali territooriumilt lahkunud, on saadud osad võõrandanud.

29 Portugali Vabariik leiab, et CIRS artikkel 10 ei riku ELTL artikleid 21, 45 ja 49 ega EMP lepingu artikleid 28 ja 31. Kõnealune CIRS säte, mis reguleerib väga täpselt piiritletud olukorda, käsitleb nimelt osade varasema asendamise käigus tegelikult tekkinud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamise lõppu asjaolu tõttu, et maksumaksja viib elukoha Portugali territooriumilt välja. Seega, 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), mis puudutab alles arvestusliku kapitalikasumi maksustamist juhul, kui maksumaksjast saab teise liikmesriigi maksuresident, ei ole käesolevas asjas kohaldatav.

30 Portugali Vabariik leiab, et CIRS artiklist 10 tulenev liikumisvabaduse võimalik piiramine on põhjendatav esiteks eesmärgiga tagada vastavalt maksustamise territoriaalsuse põhimõttele liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, mis on 29. novembril 2011 tehtud kohtuotsuse National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45) aluseks olnud asjas Euroopa Kohtu poolt tunnustatud eesmärk. Ta märgib, et siseriiklike õigusnormide ja tema ning liikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute koostoimes kohaldamisel on osade asendamisel saadud kapitalikasumi maksustamise pädevus üldjuhul ainult osasid võõrandava maksumaksja elukoha liikmesriigil, milleks antud juhul on Portugali Vabariik. Seetõttu leiab Portugali Vabariik, et kohustus mitte maksustada maksumaksja kapitalikasumit tema elukoha üleviimisel teise riiki, jätaks Portugali lõplikult ilma kapitalikasumi maksustamise õigusest ja see ohustaks liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (vt selle kohta kohtuotsused, 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42, ja 8.11.2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 58).

31 Portugali Vabariik esitab seejärel maksusüsteemi ühtsusega seotud põhjendused. Liikmesriik leiab, et maksusoodustuse ja sellise soodustuse tasakaalustamiseks kindlaksmääratud maksukohustuse vahel on otsene seos, kuna kõnealuse maksu eesmärk on takistada seda, et maksumaksjale tekkinud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamisega kaasnev maksusoodustus ei muudaks sellise kapitalikasumi tegelikku maksustamist Portugali territooriumil edaspidi võimatuks. Nimelt on teatava vara maksustamise edasilükkamise korra nõuetekohaseks toimimiseks hädavajalik, et maksusoodustuse võimaldamine teatud ajahetkel sõltuks selle vara tegelikust maksustamisest hilisemal ajahetkel.

32 Portugali Vabariik tugineb viimasena põhjendusele, mis seisneb vajaduses tagada maksukontrolli ja maksudest kõrvalehoidumise ning maksustamise vältimise vastase võitluse tõhusus.

33 Saksamaa Liitvabariik leiab, et CIRS artiklist 10 tulenev liikumisvabaduse võimalik piirang on põhjendatud, kuna selle artikli eesmärk on maksustada Portugali territooriumil tekkinud tulu enne, kui Portugali Vabariik kaotab oma maksustamispädevuse. Saksamaa Liitvabariigi sõnul on Euroopa Kohtu 29. novembri 2011. aasta otsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 45) tuletatud põhimõtted kehtivad sõltumata sellest, kas kõne all on füüsiliste või juriidiliste isikute riigist lahkumisele kohaldatav maksustamiskord.

b) Euroopa Kohtu hinnang

34 CIRS artiklis 10 sätestatud maksustamiskorda tuleks analüüsida kõigepealt ELTL artiklite 21, 45 ja 49 ning seejärel EMP lepingu artiklite 28 ja 31 seisukohast.

i) Esimene väide, mis puudutab EÜ artiklite 21, 45 ja 49 rikkumist

35 Euroopa Kohtu praktika kohaselt leiab ELTL artikkel 21, millega on üldiselt sätestatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, konkreetsema väljenduse ELTL artiklis 45, mis käsitleb töötajate vaba liikumist, ja ELTL artiklis 49, mis käsitleb asutamisvabadust (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Järelikult tuleb kõnealust maksustamiskorda analüüsides lähtuda kõigepealt ELTL artiklitest 45 ja 49, ning seejärel ELTL artiklist 21 isikute osas, kes lähevad ühest liikmesriigist teise eesmärgiga viimasesse elama asuda, kuid seda mitte majandustegevusega seotud põhjustel.

– ELTL artiklite 45 ja 49 piirangud

37 Asutamislepingu isikute vaba liikumist käsitlevad sätted on mõeldud selleks, et lihtsustada liidu kodanike jaoks kogu liidu piires mis tahes kutsealase töö tegemist, ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada ebasoodsamasse olukorda kodanikud, kes soovivad teostada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (vt kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Isegi kui nende sätete sõnastuse kohaselt on nende eesmärk tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, tuleb märkida, et sellistel asjaoludel on liikmesriikide kodanikel eelkõige õigus, mille annab neile vahetult asutamisleping, lahkuda oma päritoluriigist ja minna mõne teise liikmesriigi territooriumile ning seal elada, et tegeleda majandustegevusega (vt kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Õigusnormid, mis takistavad liikmesriigi kodanikel lahkuda või veenavad neid mitte lahkuma päritoluriigist, et kasutada oma õigust vabalt liikuda, või asutamisvabadust, kujutavad järelikult endast selle vabaduse piirangut, isegi kui neid kohaldatakse sõltumatult asjaomaste töötajate kodakondsusest (vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16, ja 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et isikute vaba liikumise ja asutamisvabaduse piiranguks tuleb pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Antud juhul näeb CIRS artikli 10 lõige 8 ette, et juhul kui toimub osade asendamine, siis sellest asendamisest tuleneva äriühingu kapitali esindavate väärtpaberite jaotamine omandatava äriühingu osanikele ei too kaasa viimaste maksustamist, kui nad maksustamise seisukohalt hindavad uusi osasid jätkuvalt vanade osadega samaväärsena, ilma et see mõjutaks neile omistada võidava rahalise väärtuse maksustamist. Nagu Portugali Vabariik kohtuistungil kinnitas, siis sellisest asendamisest saadud kapitalikasumi maks nõutakse maksumaksjalt sisse alles asendamise käigus saadud osade lõplikul võõrandamisel.

42 Erandina nimetatud sättest nõuab CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a maksumaksjatelt, kes viivad oma elukoha üle teise liikmesriiki kui Portugali Vabariik, et nad arvestaksid residentsuse muutumise aastal maksustatava tulu sisse summa, mida vastavalt CIRS artikli 10 lõikele 8 osade asendamise käigus ei maksustatud.

43 Seega, samal ajal kui maksumaksjatel, kelle elukoht jääb Portugali territooriumile, on õigus osade asendamise käigus saadud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamisele kuni asendamise käigus saadud osade lõpliku võõrandamiseni, on maksumaksjad, kes viivad oma elukoha Portugali territooriumilt välja, selle asjaolu tõttu kohustatud tasuma asendamisel saadud kapitalikasumilt maksu viivitamatult.

44 Erinev kohtlemine seoses ajahetkega, mil kõnealune kapitalikasum kuulub maksustamisele, mõjub ebasoodsalt selle maksumaksja likviidsusele, kes soovib viia oma elukoha Portugali territooriumilt välja, võrreldes maksumaksjaga, kes jääb Portugali residendiks. Nimelt, kui esimesena nimetatud isikul tekib kohustus tasuda maksu alles arvestuslikult kapitalikasumilt, mida ta veel teeninud ei ole, pelgalt seetõttu, et ta viib oma elukoha teise riiki, tuleb teisena nimetatud maksumaksjal tasuda seda maksu alles siis ja üksnes juhul, kui kapitalikasum on tegelikult tekkinud (vt analoogia alusel kohtuotsus, 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 46).

45 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et rahavoogudega seotud soodustuse äravõtmine piiriüleses olukorras, kui seda antakse samaväärses riigisiseses olukorras, piirab töötajate vaba liikumist ja asutamisvabadust (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punktid 59 ja 61).

46 Ent toimiku materjalidest ei nähtu, et erinev kohtlemine oleks põhjendatav olukordade objektiivse erinevusega ning lisaks ei ole ka Portugali Vabariik Euroopa Kohtus millegagi tõendanud, et see nii oli. Nimelt sellise liikmesriigi õigusnormide osas, kes kavatseb maksustada tema territooriumil saadud kapitalikasumit, on isiku olukord, kes viib oma elukoha nimetatud riigist üle teise liikmesriiki, sarnane sellise isiku olukorrale, kelle elukoht on endiselt esimeses liikmesriigis, kui kõne all on enne elukoha üleviimist esimesena nimetatud liikmesriigis omandatud varalt saadud kapitalikasumi maksustamine (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

47 Sellest tuleneb, et erinev kohtlemine, mis saab osaks CIRS artikli 10 lõike 9 punkti a kohaselt osade asendamisel saadud kapitalikasumi maksustamise valdkonnas maksumaksjale, kes viib oma elukoha Portugali territooriumilt välja, võrreldes maksumaksjaga, kelle elukoht jääb selle riigi territooriumile, kujutab endast töötajate vaba liikumise ja asutamisvabaduse piirangut ELTL artiklite 45 ja 49 tähenduses.

– ELTL artiklites 45 ja 49 ette nähtud vabaduste piiramise põhjendamine

48 Tuleb analüüsida, kas ELTL artiklites 45 ja 49 ette nähtud vabaduste piiramine, mis tuleneb CIRS artikli 10 lõike 9 punktist a, on põhjendatav üldisest huvist tulenevate ülekaalukate põhjendustega. Kui see nii peaks olema, siis peab see olema sobiv kõnealuse eesmärgi saavutamiseks ega tohi minna kaugemale, kui on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt eelkõige kohtuotsused, 18.1.2007, komisjon *vs.* Rootsi, C-104/06, EU:C:2007:40, punkt 25, ja 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42).

49 Sellega seoses tuleb meenutada, et liikmesriik peab tõendama esiteks, et tema õigusnormid vastavad esiteks ülekaaluka üldise huvi eesmärgile ja teiseks, et need õigusnormid on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega (vt selle kohta kohtuotsus, 13.9.2007, komisjon *vs.* Itaalia, C-260/04, EU:C:2007:508, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Portugali Vabariik tugineb põhjendustele, mis puudutavad esiteks vajadust säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus vastavalt maksustamise territoriaalsuse põhimõttele, seejärel vajadust säilitada maksusüsteemi ühtsus ja lõpuks vajadust tagada maksukontrolli ja maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastase võitluse tõhusus.

51 Kõigepealt, seoses põhjendusega, mis puudutab vajadust säilitada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus, tuleb esiteks meenutada, et see on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud legitiimne eesmärk ning teiseks, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Komisjon aga väidab, et Portugali Vabariik ei saa tugineda 29. novembri 2011. aasta kohtuotsusele National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), et põhjendada põhivabaduste piiramist vajadusega tagada liikmesriikidevaheline maksustamisepädevuse tasakaalustatud jaotus, kuna see kohtuotsus puudutab äriühingute, mitte füüsiliste isikute arvestusliku kapitalikasumi maksustamist. Seevastu on tema hinnangul antud juhtumi kontekstis asjassepuutuvad 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04, EU:C:2006:525), mis käsitlevad füüsiliste isikute arvestusliku kapitalitulu maksustamist nende elukoha üleviimisel ühest liikmesriigist teise.

53 Ehkki 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) tehti äriühingute kapitalikasumi maksustamise küsimuses, kandis Euroopa Kohus sellegipoolest nimetatud kohtuotsuses tuletatud põhimõtted hiljem üle füüsiliste isikute kapitalikasumi maksustamise konteksti (vt kohtuotsused, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punktid 75–78, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punktid 65–67).

54 Siinkohal ei oma tähtsust asjaolu, kas nendes kahes kohtuotsuses on arutusel tekkinud või arvestuslik – nagu käesolevas asjas – kapitalikasum. Pigem omab tähtsust see, et ühe või teise kapitalikasumi puhul ei too sarnased tehingud, kui need tehakse liikmesriigi sees, kaasa sellise kapitalikasumi viivitamatut maksustamist, mis aga toimub piiriüleste tehingute puhul (vt selle kohta kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 71).

55 Lisaks, kuna komisjonil on kahtlusi seoses küsimusega, kas füüsiliste isikute riigist lahkumisel nende arvestusliku kapitalikasumi maksustamise osas on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise eesmärk õiguspärane, kuna pärast teise liikmesriiki elukoha üleviimist tekkinud kapitalikahjumit ei saa nad teises liikmesriigis maha arvata, siis tasub meenutada Euroopa Kohtu otsust, mille kohaselt see, kui vastuvõttev liikmesriik ei võta kapitalikahjumit arvesse, ei pane päritoluliikmesriigile mingit kohustust uue kapitaliosaluse lõpliku võõrandamise hetkel ümber hinnata maksuvõlg, mis määrati lõplikult kindlaks ajal, mil maksukohustuslane oma asu- või elukoha üleviimise tõttu lakkas olemast maksukohustuslane päritoluliikmesriigis (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 61).

56 Seega puudub liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise eesmärgi põhjendamiseks igasugune objektiivne põhjus teha vahet füüsiliste isikute arvestusliku kapitalikasumi maksustamisel riigist lahkumisel ja juriidiliste isikute sama kasumi maksustamisel.

57 Seejärel tuleb märkida, et CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a on sobiv norm tagamaks asjaomaste liikmesriikide vahelist maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust. Elukoha üleviimise hetkel arvestatava lõppbilansimaksu eesmärk on maksustada päritoluliikmesriigi tulumaksuga arvestuslik kapitalikasum, mis on tekkinud selle liikmesriigi maksustamispädevuse kohaldamisalas enne mainitud elukoha üleviimist. Pärast elukoha üleviimist tekkinud kapitalikasum on maksustatav üksnes vastuvõtvas liikmesriigis, mis võimaldab vältida sellise kasumi topeltmaksustamist (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 48).

58 Küsimuses, kas see säte, mis näeb ette osade asendamisel saadud arvestusliku kapitalikasumi viivitamatu maksustamise maksumaksja elukoha üleviimisel Portugali territooriumilt teise riiki, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse eesmärgi täitmiseks, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses National Grid Indus

(C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52) juba leidnud, et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette oma tegeliku juhtimise teise liikmesriiki üleviiva äriühingu varaga seotud arvestusliku kapitalikasumi maksu viivitamatu sissenõudmise selle üleviimise hetkel, on ebaproportsionaalsed, kuna olemas on asutamisvabadust vähem kahjustavaid meetmeid kui selle maksu viivitamatu sissenõudmine (vt selle kohta kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 73 ja 85, ning 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Euroopa Kohus on sellega seoses leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mis pakuvad äriühingule, kes viib oma juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki, võimaluse esiteks tasuda maksusumma viivitamatult, ja teiseks tasuda maksusumma ajatatult, millele võib vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisanduda intress, kujutavad endast asutamisvabadust vähem kahjustavat meedet kui nimetatud maksu viivitamatu sissenõudmine (vt selle kohta kohtuotsused 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 73 ja 85, ning 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:2015:230, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks on Euroopa Kohus tunnistanud, et asjaomasel liikmesriigil on oma õigusnormides, mis on kohaldatavad maksu ajatatud tasumisele, nähes ette meetmed nagu pangagarantii nõudmine, lubatud arvesse võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja möödudes suureneb (vt selle kohta kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74).

60 Kahes eelnevas punktis käsitletud kohtupraktikat arvesse võttes tuleb sedastada, et CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a läheb kaugemale sellest, mis on vajalik saavutamaks liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse säilitamise vajadusega seotud eesmärk, kuna siseriiklikud õigusnormid ei võimalda maksumaksjal, kes viib oma elukoha Portugali territooriumilt teise liikmesriiki, valida esiteks osade asendamisel saadud kapitalikasumi maksu viivitamatu tasumise, ja teiseks nimetatud maksusumma ajatatud tasumise vahel, millega maksumaksja jaoks igal juhul kaasneb üleviidud vara järelevalvest tulenevalt halduskoormus ja pangagarantii (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 73 ja 74).

61 Sellest tuleneb, et ELTL artiklites 45 ja 49 ette nähtud vabaduste piirangut, mis tuleneb CIRS artikli 10 lõike 9 punktist a, ei saa põhjendada vajadusega tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus.

62 Teiseks, mis puudutab põhjendust, mis tugineb maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusele, siis tasub meenutada, et Euroopa Kohus on seda tunnustanud kui ülekaalukat üldist huvi. Selleks et nimetatud alusel esitatud argument peaks paika, on Euroopa Kohus nõudnud, et peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava kindla maksu vahel (vt selle kohta kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Antud juhul väidab Portugali Vabariik, et kõnealune siseriiklik säte on vajalik, et tagada nimetatud ühtsus, kuna maksustamise edasilükkamise teel antav maksusoodustus lõpeb siis, kui hilisem maksustamine muutub võimatuks asjaolu tõttu, et maksumaksja ei ole enam Portugali resident. Nimetatud liikmesriigi sõnul on maksustamise edasilükkamise korra nõuetekohaseks toimimiseks sama maksumaksja ja sama maksustamisega seoses vaja, et maksustamise edasilükkamise teel antav maksusoodustus sõltuks kapitalikasumi hilisemast tegelikust maksustamisest.

64 Sellega seoses tuleb märkida, et Portugali Vabariik ei ole tõendanud, et CIRS artikli 10 lõikes 8 ette nähtud maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel on otsene seos. Nimelt, kuigi CIRS artikli 10 lõike 9 punktis a ette nähtud piiriüleses olukorras tasakaalustab CIRS artikli 10 lõike 8 kohaselt antud maksusoodustust maksukohustus – kuna tasumisele kuuluva maksu summa nõutakse igal juhul sisse maksumaksja elukoha Portugali territooriumilt väljaviimisel –, on see vastupidine puhtalt siseriiklikus olukorras, mis on ette nähtud CIRS artikli 10 lõikes 8. Selle sätte analüüsimisel nähtub, et osade asendamisel saadud kapitalikasumilt nõutakse maks sisse alles siis, kui asendamisel saadud osad lõplikult võõrandatakse. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 60

märkis, võib maksumaksja, kelle elukoht jääb Portugali territooriumile, kasutada CIRS artikli 10 lõikega 8 ette nähtud maksusoodustust seni, kuni ta saadud osad võõrandab, mis muudab temalt maksu sissenõudmise tulevikus üksnes hüpoteetiliseks. Sellest nähtub, et maksumaksjale antud soodustuse ja tema maksustamise vaheline väidetav seos on kaheldav (vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.10.2006, komisjon *vs.* Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, punkt 27).

65 Järelikult tuleb Portugali Vabariigi argument, mille kohaselt on kõnealune säte objektiivselt põhjendatav vajadusega säilitada siseriikliku maksusüsteemi ühtsus, tagasi lükata.

66 Kolmandaks, seoses põhjendusega, mis tugineb maksukontrolli ja maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastase võitluse tõhususele, tuleb märkida, et Portugali Vabariik mainib kostja vastuses seda põhjendust üksnes põgusalt ega täpsusta seda üksikasjalikumalt.

67 Sellise põhjendusega ei saa järelikult nõustuda.

68 Neil asjaoludel tuleb sedastada, et CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a kujutab endast piirangut, mis on ELTL artiklitega 45 ja 49 keelatud, ning komisjoni väide, mille kohaselt rikkus asjaomane liikmesriik nendest EL toimimise lepingu artiklitest tulenevaid kohustusi, on põhjendatud.

– Väide, mis puudutab ELTL artikli 21 rikkumist

69 Mis puudutab väidet ELTL artikli 21 rikkumise kohta, siis kehtib sama järeldus samadel põhjustel liidu kodanike suhtes, kes soovivad liidu piires elama asuda teise riiki majandustegevusega mitteseotud põhjustel (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 91).

ii) EMP lepingu artiklite 28 ja 31 piirang

70 Kõigepealt tuleb märkida, et EMP lepingu artiklite 28 ja 31 sätted on analoogsed ELTL artiklitega 45 ja 49 (vt kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 95).

71 Samas ei saa liidu kohtupraktikat, mis puudutab liikumisvabaduse teostamise piiranguid liidu sees, täies ulatuses üle kanda EMP lepinguga tagatud vabadustele, kuna nende vabaduste kasutamine toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (kohtuotsus,16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Antud juhul ei ole aga Portugali Vabariik selgitanud, miks ei saa kaalutlusi, mis puudutavad asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirangute põhjendatuse puudumist ja mis viisid käesoleva kohtuotsuse punktides 61, 65 ja 66 esitatud järeldusteni, kohaldada samamoodi EMP lepinguga tagatud vabadustele.

73 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a kujutab endast EMP lepingu artiklitega 28 ja 31 keelatud piirangut ning komisjoni väide, mille kohaselt on asjaomane liikmesriik rikkunud EMP lepingu viidatud sätetest tulenevaid kohustusi, on põhjendatud.

2. Isiklikul tasandil teostatud tegevusega seotud vara üleandmine äriühingule

a) Poolte argumendid

74 Komisjon väidab, et füüsilise isiku poolt osade vastu äriühingule vara ja kohustuste üleandmisel käsitleb CIRS artikkel 38 isikuid maksustamisel erinevalt sõltuvalt sellest, kas üleandmine toimus äriühingule, kelle asukoht ja tema juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, või äriühingule, kelle

asukoht ja juhtimise tegelik keskus asub väljaspool seda liikmesriiki. Esimesena nimetatud juhul maksustatakse kapitalikasum alles siis, kui vara ja kohustused omandanud äriühing on need võõrandanud, kui täidetud on ka muud tingimused. Seevastu teisena nimetatud juhul maksustatakse kapitalikasum viivitamatult. Komisjon leiab, et Portugali Vabariik peaks rakendama sama reeglit, sõltumata sellest, kas äriühingu, kellele vara ja kohustused üle antakse, asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil või mitte.

75 Seetõttu leiab komisjon, et CIRS artikkel 38 on vastuolus ELTL artikliga 49 ja EMP lepingu artikliga 31 ning CIRS artikliga 10 seotud väite raames välja toodud põhjustel läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksusüsteemi tõhususe tagamiseks. Nii võiks Portugali Vabariik näiteks paluda direktiivi 2011/16 alusel äriühingu, kellele vara ja kohustused üle anti, asukoha või juhtimise tegeliku keskuse liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt regulaarselt teavet, et kontrollida, kas asjaomane vara ja kohustused kuuluvad veel sellele äriühingule. Komisjoni sõnul võib asjaomast kapitalikasumit maksustada alles siis, kui on tõendatud, et äriühing on üleantud vara ja kohustused võõrandanud. Komisjon viitab muu hulgas direktiivile 2010/24, mis on samuti asjakohane olukordades, kus kapitalikasumilt ei ole maksu veel tasutud.

76 Portugali Vabariik väidab, et CIRS artikkel 38 näeb ette äriühingute asutamise või olemasolevates äriühingutes enamusosalusega seotud kapitalikasumi maksustamise edasilükkamise kogu füüsilise isiku ettevõtluses või kutsetegevuses kasutatava vara sissemaksega. Selle sätte eesmärk on võimaldada muuta seda, millises õiguslikus vormis majandustegevust teostatakse, ilma et vara sissemaksega kaasneva kapitalikasumi maksustamine sõltuks sissemakse tegemise ajast. Maksustamise edasilükkamine kuni üleantud vara ja kohustuste hilisema võõrandamiseni, tingimusel, et omandav äriühing järgib teatavaid nõudeid vara ja kohustuste raamatupidamises kirjendamisel, võimaldab tagada majandusliku järjepidevuse põhimõttest kinnipidamise nii, et on võimalik tagada vastava tulu maksustamine. Vara omandava äriühingu asukoha või juhtimise tegeliku keskusega seotud tingimus on vajalik selleks, et ühtlustamismeetmete puudumisel tagada majandusliku järjepidevuse põhimõttest kinnipidamine ja üleantud vara või kohustuste hilisem maksustamine, kuna sellise äriühingu maksustamise pädevus, kelle asukoht või juhtimise tegelik keskus on väljaspool Portugali territooriumi, on mitte Portugali Vabariigil, vaid liikmesriigil, kelle territooriumil on selle äriühingu asukoht või juhtimise tegelik keskus.

77 Kõnealune õigusnorm on seega kooskõlas maksustamise territoriaalsuse põhimõttega ja see on põhjendatav vajadusega tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus.

b) Euroopa Kohtu hinnang

78 CIRS artiklis 38 sätestatud maksustamiskorda tuleks analüüsida kõigepealt ELTL artikli 49 ning seejärel EMP lepingu artikli 31 seisukohast.

i) Väide, mis puudutab ELTL artikli 49 rikkumist

79 Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub ELTL artikli 49 kohaldamisalasse oma kodakondsusest olenemata iga isik, kes elab ühes liikmesriigis ja omab teises liikmesriigis asutatud äriühingu osa- või aktsiakapitalis osalust, mis annab talle kindla mõju selle äriühingu otsuste üle, nii et tal on võimalik määrata selle tegevust (vt kohtuotsus, 18.12.2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

80 Antud juhul tuleb sedastada, et CIRS artikli 38 lõikes 1 ette nähtud maksustamise edasilükkamine sõltub sama sätte punkti b kohaselt tingimusest, mille kohaselt peab füüsilisele isikule, kes annab oma ettevõtlus- või kutsetegevuses kasutatava vara tervikuna üle äriühingule, kuuluma vähemalt 50% osalus selles äriühingus.

81 Järelikult kuulub CIRS artikli 38 lõige 1 asutamisvabaduse kohaldamisalasse.

82 See säte näeb ette, et maksustatavat tulu ei tule kindlaks määrata füüsilise isiku poolt ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna üleandmisest tuleneva osakapitali saamise alusel, kui täidetud on CIRS artikli 38 lõike 1 punktides a–e sätestatud tingimused. Vastavalt CIRS artikli 38 lõike 1 punktile a peab üksus, kellele vara üle antakse, olema äriühing ning selle registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus peab asuma Portugali territooriumil. Nagu Portugali Vabariik märkis ka kohtuistungil, nõutakse sellisel juhul maks omandavalt äriühingult sisse kõnealuse vara ja kohustuste hilisemal võõrandamisel. Seevastu, kui omandava äriühingu registrijärgne asukoht ja juhtimise tegelik keskus ei asu Portugali territooriumil, ei ole füüsilisel isikul, kes vara üle annab, õigust CIRS artikli 38 lõikes 1 ette nähtud maksusoodustusele ning tal tuleb kapitalikasumilt maksu tasuda viivitamatult.

83 Sellest tuleneb, et juhtudel, mil füüsilised isikud annavad kõnealuse vara tervikuna üle äriühingule, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, tuleb kapitalikasumi maksu tasuda omandaval äriühingul selle vara osade hilisemal võõrandamisel, samas kui füüsilistel isikutel, kes annavad selle vara üle äriühingule, kelle asukoht või juhtimise tegelik keskus asub mõne muu riigi kui Portugali territooriumil, tuleb kapitalikasumi maksu tasuda juba üleandmise hetkel.

84 Tuleb tõdeda, et selline maksustamise kord mõjutab ebasoodsalt selle maksumaksja likviidsust, kes annab oma vara tervikuna äriühingule, kelle asukoht või juhtimise tegelik keskus asub väljaspool Portugali territooriumi, võrreldes maksumaksjaga, kes annab nimetatud vara üle äriühingule, kelle asukoht ja juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, ning see kujutab endast seega asutamisvabaduse teostamise piirangut käesoleva kohtuotsuse punktides 37–40 meenutatud kohtupraktika tähenduses.

85 Pealegi ei nähtu toimikumaterjalidest, et selline erinevus oleks põhjendatav olukordade objektiivse erinevusega, ning Portugali Vabariik ei ole ka Euroopa Kohtus millegagi tõendanud, et olukorrad olid objektiivselt erinevad.

86 Põhjendamaks asutamislepinguga tagatud asutamisvabaduse piirangut, mis tuleneb kõnealusest sättest, tugineb Portugali Vabariik esiteks vajadusele tagada liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus vastavalt maksustamise territoriaalsuse põhimõttele ja teiseks vajadusele tagada majanduslik järjepidevus.

87 Esiteks, mis puudutab eesmärki, mis seisneb liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamises, siis tuleb toonitada, et pidades silmas käesoleva kohtuotsuse punktis 59 märgitut, läheb CIRS artikli 38 lõike 1 punkt a kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks, kuna olemas on asutamisvabadust vähem piiravad meetmed kui viivitamatu maksustamine.

88 Neil asjaoludel ei saa CIRS artikli 38 lõike 1 punktist a tulenevat asutamisvabaduse piirangut põhjendada vajadusega tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus.

89 Teiseks, seoses põhjendusega, mis puudutab vajadust tagada majanduslik järjepidevus, viitab Portugali Vabariik vajadusele kehtestada omandavale äriühingule üleantud vara raamatupidamisarvestusse kirjendamise suhtes teatavad nõuded, mille täitmisel võib maksustamist edasi lükata. Nimetatud liikmesriik leiab, et ühtlustamismeetmete puudumise korral ei saa sellised nõuded olla tagatud äriühingute puhul, kelle asukoht või juhtimise tegelik keskus on teise liikmesriigi territooriumil, kuna pädevus nende üle on teisel liikmesriigil, mitte Portugali Vabariigil.

90 Sellega seoses tuleb märkida, et nõue, mille kohaselt peab omandava äriühingu asukoht või juhtimise tegelik keskus olema Portugali territooriumil, seab eesmärgiks anda Portugali riigile võimalus kõnealune kapitalikasum reaalselt maksustada. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 87 ja 88, ei saa see eesmärk põhjendada füüsiliste isikute erinevat kohtlemist sõltuvalt sellest, kas nad

annavad kõnealuse vara tervikuna üle äriühingule, kelle asukoht ja juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, või äriühingule, kelle asukoht ja juhtimise tegelik keskus on teise riigi territooriumil, kuna sellise eesmärgi saab tagada ka ilma, et oleks vaja teha vahet puhtalt siseriiklikul ja piiriülesel olukorral. Nimetatud punktides märgitud põhjustel on CIRS artikli 38 lõike 1 punktist a tulenev asutamisvabaduse piirang nimetatud eesmärgi suhtes ebaproportsionaalne.

91 Neil asjaoludel tuleb otsustada, et CIRS artikli 38 lõike 1 punkt a kujutab endast ELTL artikliga 49 keelatud piirangut, ning komisjoni väide, mille kohaselt on liikmesriik rikkunud EL toimimise lepingu nimetatud sättest tulenevaid kohustusi, on põhjendatud.

ii) Väide, et on rikutud EMP lepingu artiklit 31

92 Portugali Vabariik ei ole selgitanud põhjusi, miks ei saa kaalutlusi, mis puudutavad asutamislepinguga tagatud asutamisvabaduse teostamise piirangute põhjendatuse puudumist ja mis viisid käesoleva kohtuotsuse punktides 87–90 esitatud järeldusteni, kohaldada samamoodi EMP lepinguga tagatud asutamisvabadusele.

93 Neil asjaoludel tuleb otsustada, et CIRS artikli 38 lõike 1 punkt a kujutab endast EMP lepingu artikliga 31 keelatud piirangut, ning komisjoni väide, mille kohaselt on asjaomane liikmesriik rikkunud EMP lepingu nimetatud artiklist tulenevaid kohustusi, on põhjendatud.

94 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb sedastada, et Portugali Vabariik:

— on rikkunud ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima CIRS artikli 10 lõike 9 punkti a, mille kohaselt tuleb maksumaksja puhul, kes ei ole enam Portugali resident, kapitalikasumi kategooriasse arvestada residentsuse muutumise aastat puudutava maksustamise eesmärgil summa, mida vastavalt nimetatud seadustiku artikli 10 lõikele 8 aktsiate asendamise käigus ei maksustatud.

— on rikkunud ELTL artiklist 49 ja EMP lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima nimetatud seadustiku artikli 38 lõike 1 punkti a, mis annab selles sättes ette nähtud maksustamise edasilükkamise õiguse füüsilistele isikutele, kes annavad oma ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna üle äriühingule, kelle registrijärgne asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil.

Kohtukulud

95 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud.

96 Kuna komisjon on nõudnud kohtukulude väljamõistmist Portugali Vabariigilt ning viimane on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb komisjoni kohtukulud välja mõista Portugali Vabariigilt, kes ühtlasi kannab ise oma kohtukulud.

97 Vastavalt kodukorra artikli 140 lõikele 1 kannavad menetlusse astunud liikmesriigid ise oma kohtukulud. Seega kannab Saksamaa Liitvabariik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Portugali Vabariik on rikkunud ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (füüsiliste isikute tulumaksu seadustik) artikli 10 lõike 9 punkti a, mille kohaselt tuleb maksumaksja**

puhul, kes ei ole enam Portugali resident, kapitalikasumi kategooriasse arvestada residentsuse muutumise aastat puudutava maksustamise eesmärgil summa, mida vastavalt nimetatud seadustiku artikli 10 lõikele 8 aktsiate asendamise käigus ei maksustatud.

2. **Portugali Vabariik on rikkunud ELTL artiklist 49 ja Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 31 tulenevaid kohustusi, kuna ta võttis vastu ja jättis kehtima nimetatud seadustiku artikli 38 lõike 1 punkti a, mis annab selles sättes ette nähtud maksustamise edasilükkamise õiguse füüsilistele isikutele, kes annavad oma ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna üle äriühingule, kelle registrijärgne asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil.**

3. **Jätta Portugali Vabariigi kohtukulud tema enda kanda ja mõista temalt välja Euroopa Komisjoni kohtukulud.**

4. **Jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad