Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. prosinca 2016.*

„Povreda obveze države članice – Članci 21., 45. i 49. UFEU-a – Članci 28. i 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru – Slobodno kretanje osoba – Slobodno kretanje radnika – Sloboda poslovnog nastana – Oporezivanje kapitalnih dobitaka fizičkih osoba ostvarenih zamjenom društvenih udjela – Oporezivanje kapitalnih dobitaka fizičkih osoba ostvarenih prijenosom cjelokupne imovine namijenjene obavljanju poduzetničke i profesionalne aktivnosti – Izlazno oporezivanje pojedinaca – Neposredna naplata poreza – Različiti tretman fizičkih osoba koje zamjenjuju društvene udjele i zadržavaju svoju rezidentnost na nacionalnom teritoriju i onih koje vrše takvu zamjenu i prenose svoju rezidentnost na teritorij druge države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora – Različiti tretman fizičkih osoba koje prenose cjelokupnu imovinu koja je povezana sa samostalnom djelatnošću na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na portugalskom teritoriju i onih koje vrše takav prijenos na društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom na teritoriju druge države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora – Proporcionalnost“

U predmetu C-503/14,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 11. studenoga 2014.,

Europska komisija, koju zastupaju G. Braga da Cruz i W. Roels, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Portugalske Republike, koju zastupaju L. Inez Fernandes, M. Rebelo i M. J. Martins da Silva, u svojstvu agenata,

tuženik,

koju podupire:

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen u svojstvu agenata,

intervenijent,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Levits, C. Vajda (izvjestitelj), K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

* Jezik postupka: portugalski

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. ožujka 2016.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. svibnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojom presudom, Europska komisija zahtijeva od Suda da utvrdi da je Portugalska Republika, donijevši i održavši na snazi članke 10. i 38. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba, u daljnjem tekstu: CIRS), na temelju kojih porezni obveznik koji zamjenjuje društvene udjele i svoju rezidentnost prenosi u državu članicu koja nije Portugalska Republika ili prenosi prava i obveze koji proizlaze iz samostalne djelatnosti u zamjenu za udjele nerezidentnog društva mora, u prvom slučaju, uključiti – za predmetne transakcije – sve dohotke koji nisu uračunati u poreznu osnovicu posljednje porezne godine u kojoj je taj porezni obveznik još uvijek smatran rezidentnim obveznikom i, u drugom slučaju, zbog te transakcije nema pravo na odgodu plaćanja, prekršila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45. i 49. UFEU-a te članaka 28. i 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.) (u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u).

I – Pravni okvir

A – *Sporazum o EGP-u*

2 Člankom 28. Sporazuma o EGP-u propisano je:

„1. Zajamčena je sloboda kretanja radnika između država članica EZ-a i država EFTA-e.

2. Navedena sloboda kretanja podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva između radnika iz država članica EZ-a i država EFTA-e u pogledu zapošljavanja, plaće i drugih uvjeta rada i zapošljavanja.

3. Uz ograničenja opravdana razlozima javnog reda, javne sigurnosti ili javnog zdravlja ona podrazumijeva pravo:

(a) prihvatiti stvarno ponuđeno zaposlenje;

(b) slobodno se u tu svrhu kretati unutar područja država članica EZ-a i država EFTA-e;

(c) boraviti na teritoriju države članice EZ-a ili države EFTA-e u svrhu zapošljavanja u skladu sa zakonodavnim, administrativnim i drugim odredbama kojima je uređeno zapošljavanje državljana te države;

(d) ostati na teritoriju države članice EZ-a ili države EFTA-e nakon što su u njoj bili zaposleni.

4. Odredbe ovog članka ne primjenjuju se na zapošljavanje u javnim službama.

5. Prilog V. sadržava posebne odredbe o slobodnom kretanju radnika.“

3 Članak 31. Sporazuma o EGP-u glasi:

„1. U okviru odredaba ovog Sporazuma nema ograničenja slobode poslovnog nastana državljana država članica EZ-a ili država EFTA-e na državnom području tih država. To se odnosi i na osnivanje predstavništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana država članica EZ-a ili država EFTA-e s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje od tih država.

Sloboda poslovnog nastana uključuje pravo da pokreću i obavljaju djelatnosti kao osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost te da osnivaju poduzeća i upravljaju poduzećima, posebno trgovačkim društvima u smislu članka 34. drugog stavka, prema uvjetima koji su utvrđeni za vlastite državljane zakonom zemlje u kojoj se takav poslovni nastan ostvaruje, podložno odredbama poglavlja 4.

2. Prilozi od VIII. do XI. sadržavaju posebne odredbe o pravu poslovnog nastana.“

B – *Portugalsko pravo*

4 Prema članku 10. CIRS-a, naslovljenom „Kapitalni dobici“:

„1. Kapitalnim dobicima se ne smatraju primici od poduzetničke i profesionalne djelatnosti, iz ulaganja ili nekretnina, već je to dohodak koji proizlazi iz:

a) naplatnog otuđenje stvarnih prava na nekretninama i namjene cjelokupne privatne imovine za poduzetničku i profesionalnu djelatnost koju vlasnik samostalno obavlja;

b) naplatnog otuđenje društvenih udjela, uključujući njihovu isplatu i amortizaciju sa smanjenjem kapitala, kao i druge pokretne imovine te vrijednosti koju su dioničari stekli nakon podjele udjela, što se smatra kapitalnom dobiti u smislu članka 81. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Zakon o porezu na prihod pravnih osoba);

[…]

3. Primitak se smatra ostvarenim u trenutku odvijanja radnji iz stavka 1. […]

[…]

4. Primitak koji se oporezuje porezom na dohodak fizičkih osoba je:

a) razlika između prodajne i kupovne vrijednosti, umanjena za dio koji se smatra dohotkom od kapitala, prema potrebi, u slučajevima propisanima u točkama (a), (b) i (c) stavka 1.;

[…]

8. Kada se društveni udjeli zamjenjuju u skladu s uvjetima iz članka 73. točke 5. i članka 77. točke 2. Zakona o porezu na prihod pravnih osoba, stjecanje, na temelju te zamjene, vrijednosnih papira koji predstavljaju društveni kapital od strane članova preuzetog društva ne rezultira njihovim oporezivanjem ako članovi društva odluče, u porezne svrhe, vrijednost novih poslovnih udjela iskazati u visini vrijednosti ranijih. Ta se vrijednost određuje u skladu s odredbama ovog zakona, ne dovodeći pritom u pitanje oporezivanja iznosa u gotovini koji se pritom eventualno isplaćuju.

9. U slučaju opisanom u prethodnoj točki valja napomenuti i to da:

a) članu društva koji više nema status rezidenta na portugalskom teritoriju u svrhu oporezivanja za godinu u kojoj je taj status izgubio, uvrštava se u kategoriju kapitalnih dobitaka iznos koji, u skladu sa stavkom 8., nije bio oporezovan u trenutku razmjene dionica i koji odgovara razlici između stvarne vrijednosti stečenih dionica i kupovne vrijednosti prijašnjih dionica, koja se određuje u skladu s odredbama ovog zakona;

b) Odredbe članka 73. stavka 10. Zakona o porezu na prihod pravnih osoba primjenjuje se *mutatis mutandis*.

10. Odredbe iz stavaka 8. i 9. primjenjuju se *mutatis mutandis* i pri stjecanju udjela ili dionica u slučaju spajanja ili pripajanja na koje se primjenjuje članak 74. Zakona o porezu na prihod pravnih osoba.

[…]“

5 Člankom 38. CIRS-a naslovljenim „Unos imovine u kapital društva“ predviđeno je:

„1. Ne oporezuje se realizacija društvenog kapitala koja proizlazi iz prijenosa cjelokupne imovine namijenjene obavljanju poduzetničke i profesionalne djelatnosti fizičke osobe, pod uvjetom da je ispunjen svaki od sljedećih uvjeta:

a) subjekt na koji se imovina prenosi društvo je koje ima registrirano sjedište i stvarnu upravu na portugalskom teritoriju;

b) fizička osoba koja taj prijenos vrši drži najmanje 50% kapitala tog društva i djelatnost koju obavlja u svojoj je biti istovjetna onoj koju je obavljala samostalno;

c) prava i obveze koji se prenose vode se, u svrhu praćenja registrirane imovine, u knjigovodstvenim knjigama ili u evidenciji fizičke osobe, tj. koji proizlaze iz primjene odredbi iz ovog zakona ili ponovne procjene na temelju poreznih odredbi;

d) udjeli u kapitalu koji su stečeni kao naknada za prijenos procjenjuju se, u svrhu oporezivanja kapitalnih dobitaka ili gubitaka povezanih s njihovim daljnjim prijenosom, u odnosu na neto razliku između vrijednosti prenesene aktive i pasive, koja se procjenjuje u skladu s prethodnim točkama;

e) društvo navedeno u točki (a) izjavom se obvezuje na poštovanje odredbi iz članka 77. Zakona o porezu na prihod pravnih osoba; ta se izjava prilaže periodičnoj izjavi o dohotku fizičke osobe koja je prijenos izvršila.

2. Odredbe iz prethodnog stavka ne primjenjuju se ako je imovina za koju vrijedi odgoda oporezivanja primitaka, u smislu članka 10. stavka 3. točke (b), dio prenesene imovine.

3. Primici koji proizlaze iz naplatnog otuđenja udjela u kapitalu, neovisno o njezinoj osnovi, stečenih u zamjenu za prijenos iz stavka 1., tijekom razdoblja od pet godina od datuma tog prijenosa, kvalificira se kao prihod od poduzetničke i profesionalne djelatnosti te se smatra neto prihodom iz kategorije B. Tijekom tog razdoblja nad društvenim udjelima obuhvaćenima režimom neutralnosti ne mogu se vršiti nikakve transakcije, jer će se u protivnom u trenutku izvršavanja tih transakcija smatrati da su primici ostvareni i da ih je potrebno uvećati za 15% za svaku godinu ili dio godine koja je protekla od trenutka u kojemu je ustanovljeno uvećanje imovine radi povećanja kapitala društva, te će je se uvrstiti u dohodak za godinu u kojoj su te transakcije bile ustanovljene.“

6 U skladu s člankom 77. stavkom 1. Zakona o porezu na prihod pravnih osoba:

„Kada se primjenjuje režim uređen člankom 38. stavkom 1. [CIRS-a], prava i obveze imovine koja se prenosi moraju se upisati u računovodstvene knjige društva kojem se prenose i pribrojiti vrijednosti iz stavka 1. točke (c) istog članka te se oporezivanje prihoda tog društva mora obaviti na slijedeći način:

a) prihodi koji proizlaze iz prenesene imovine obračunavaju se kao da prijenos nije nikada izvršen,

b) stjecanje i amortizacija dugotrajne imovine izvršavaju se sukladno režimu koji je bio primijenjen prilikom utvrđenja oporezivog prihoda fizičke osobe;

c) prenesena imovina, sa stajališta poreznog prava, potpada pod režim koji se na nju primjenjivao radi utvrđenja oporezivog prihoda fizičke osobe“.

II – Predsudski postupak

7 Komisija je 17. listopada 2008. Portugalskoj Republici uputila pismo opomene u kojemu je navela da je ta država povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 18., 39. i 43. UEZ-a, koji su postali članci 21., 45. i 49. UFEU-a, te članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u, time što oporezuje nerealizirane kapitalne dobitke u slučaju zamjene društvenih udjela, kada fizička osoba prenosi svoju rezidentnost u neku drugu državu članicu ili kada se na društvo prenosi prava i obveze koje su povezane s obavljanjem gospodarske ili profesionalne aktivnosti fizičke osobe, ako to društvo na koje se prenose prava i obveze ima sjedište ili stvarnu upravu u drugoj državi.

8 Portugalska Republika odgovorila je na to pismo opomene dopisom od 15. svibnja 2009. osporavajući stajalište Komisije.

9 Nezadovoljna tim odgovorom, Komisija je 3. studenog 2009. izdala obrazloženo mišljenje u kojemu je navela da Portugalska Republika nije ispunila svoje obveze time što je donijela i održala na snazi članke 10. i 38. CIRS-a, na temelju kojih porezni obveznik, koji svoju rezidentnost prenosi u drugu državu članicu ili prenosi prava i obveze koje proizlaze iz samostalne djelatnosti u zamjenu za udjele društva sa sjedištem ili stvarnom upravom na teritoriju druge države, mora uključiti sve dohotke koji nisu uračunati u poreznu osnovicu posljednje porezne godine u kojoj je taj porezni obveznik još uvijek smatran rezidentnim obveznikom. Komisija je također pozvala navedenu državu članicu da poduzme potrebne mjere kako bi se uskladila s tim obrazloženim mišljenjem u roku od dva mjeseca od njegova primitka.

10 Na to obrazloženo mišljenje Portugalska Republika odgovorila je ističući da su prigovori Komisije neosnovani.

11 Komisija joj je 28. listopada 2011. uputila ponovljeno pismo opomene, u kojemu je ta institucija ukazala na ažurirani članak 10. stavak 9. točku (a) CIRS-a i pritom istaknula da se njezino stajalište iz pisma opomene i obrazloženog mišljenja nije promijenilo. Također, u odnosu na članak 38. CIRS-a, zadržala je stajalište koje je navedeno u pismu opomene i obrazloženom mišljenju.

12 Nakon što je Portugalska Republika odgovorila na ponovljeno pismo opomene, tako ta država članica i dalje smatra da su prigovori Komisije neosnovani, Komisija joj je 22. studenog 2012. uputila dodatno obrazloženo mišljenje u kojemu, s jedne strane, ponavlja svoj prigovor koji se temelji na tome da se člancima 10. i 38. CIRS-a krše članci 21., 45. i 49. UFEU-a kao i članci 28. i 31. Sporazuma o EGP-u te, s druge strane, pozvala tu državu članicu da se u roku od dva mjeseca uskladi s tim dodatnim obrazloženim mišljenjem.

13 Budući da je Portugalska Republika u odgovoru od 23. siječnja 2013. ponovila svoje stajalište koje Komisija smatra pogrešnim, Komisija je odlučila podnijeti ovu tužbu.

III – O tužbi

A – *Navodno pomanjkanje preciznosti i točnosti kod određenja predmeta spora*

1. Argumentacija stranaka

14 Portugalska Republika navodi, a da pritom formalno ne ističe prigovor nedopuštenosti tužbe, da Komisijine izmjene zahtjeva sadržanog u tužbi, u odnosu na onaj koji se nalazi u obrazloženom mišljenju i dodatnom obrazloženom mišljenju, nadilaze obično preciziranje te predstavljaju bitne izmjene prvotnog predmeta spora koji je određen u tim obrazloženim mišljenjima. Naime, ta država članica smatra da prigovori sadržani u obrazloženim mišljenjima ne odgovaraju sadržaju članaka 10. do 38. CIRS-a, odnosno odredbama na kojima je Komisija utemeljila svoju odluku, tako da nikakva povreda obveza nije moguća.

15 Komisija naglašava da je u zahtjevu istaknutom u tužbi izvršila manje izmjene u odnosu na onaj istaknut u njezinu dodatnom obrazloženom mišljenju, kako bi u njemu izložila pojašnjenja koje je Portugalska Republika istaknula tijekom upravnog postupka i, posebno, u njezinu odgovoru na dodatno obrazloženo mišljenje. Smatra da te izmjene ni u čemu ne mijenjaju smisao i doseg prigovora istaknutih protiv te države članice i da su prava na obranu navedene države članice u cijelosti poštovana.

2. Ocjena Suda

16 Valja podsjetiti da sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iako je istina da je predmet tužbe podnesene na temelju članka 258. UFEU-a utvrđen predsudskim postupkom predviđenim tom odredbom i da stoga obrazloženo mišljenje Komisije i tužba trebaju biti utemeljeni na istovjetnim prigovorima, taj zahtjev ipak ne može nametnuti savršeno poklapanje u njihovoj formulaciji u svakom slučaju, kada predmet spora nije bio proširen ni izmijenjen. Dakle, Komisija može precizirati svoje prigovore koje je prvotno navela u tužbi, ali pod uvjetom da ne izmijeni predmet spora (vidjeti presudu od 21. siječnja 2016., Komisija/Cipar, C-515/14, EU:C:2016:30, t. 12. i 13. te navedenu sudsku praksu).

17 U konkretnom slučaju, Komisija je i tijekom predsudskog postupka i pred Sudom jasno istaknula da se njezin prigovor odnosi na to da je Portugalska Republika donošenjem i zadržavanjem na snazi članaka 10. i 38. CIRS-a povrijedila obveze koje za nju proizlaze iz članaka 21., 45. i 49. UFEU-a kao i članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u.

18 Nadalje, sagledavajući izreke obrazloženog mišljenja i dodatnog obrazloženog mišljenja u kontekstu članaka 10. i 38. CIRS-a, Portugalska Republika mogla je razumjeti, s jedne strane, na koje je to situacije, predviđene predmetnim odredbama, Komisija ciljala u svojim obrazloženim mišljenjima i, s druge strane, koje to pravne posljedice proizlaze iz navedenih odredbi u odnosu na te situacije i koje posljedice ta institucija smatra protivnim pravu Unije.

19 Iz toga slijedi da Komisija nije ni proširila ni izmijenila predmet tužbe kako je određen u predsudskom postupku.

20 U tim uvjetima argument Portugalske Republike, koji se temelji na pomanjkanju preciznosti i točnosti kod određivanja predmeta spora, ne može dovesti u pitanje dopuštenost tužbe te ga, stoga, valja odbiti.

B – *Meritum*

21 S jedne strane, Komisija prigovara da je Portugalska Republika, donošenjem i održavanjem na snazi članka 10. CIRS-a, na temelju kojeg porezni obveznik koji zamjenjuje društvene udjele i svoju rezidentnost prenosi u drugu državu članicu ili u drugu državu Europskog gospodarskog prostora (EGP) mora uključiti – za predmetne transakcije – svaki dohodak koji nije uračunat u poreznu osnovicu posljednje porezne godine u kojoj je taj porezni obveznik još uvijek smatran rezidentnim obveznikom, povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45. i 49. UFEU-a, kao i članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u.

22 S druge strane, Komisija prigovara toj državi članici da je – donošenjem i održavanjem na snazi članka 38. CIRS-a, na temelju kojeg porezni obveznik koji prenosi prava i obveze povezane sa samostalnom djelatnošću u zamjenu za udjele društva sa sjedištem ili stvarnom upravom na teritoriju druge države članice ili druge države EGP-a, zbog te transakcije, nema pravo na odgodu plaćanja – povrijedila obveze koje ima na temelju članka 49. UFEU-a, kao i članka 31. Sporazuma o EGP-u.

23 Te prigovore valja ocijeniti odvojeno.

1. Kapitalni dobici ostvareni zamjenom društvenih udjela

a) Argumentacija stranaka

24 Komisija ističe da je, u području oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela, člankom 10. CIRS-a predviđen nepogodan porezni tretman za porezne obveznike koji napuste portugalski teritorij u odnosu na one koji zadrže svoju rezidentnost u Portugalu. Naime, dioničar ili član društva postaje obveznik plaćanja poreza na predmetne kapitalne dobitke, koji odgovaraju razlici između stvarne vrijednosti stečenih dionica i nabavne vrijednosti ranijih, samo zbog činjenice prijenosa svoje rezidentnosti izvan Portugala. S druge pak strane, ako dioničar ili član društva zadrži portugalsku rezidentnost, vrijednost primljenih društvenih udjela odgovara vrijednosti ustupljenih udjela. Stoga, u slučaju zadržavanja rezidentnosti u Portugalu, dioničar ili član društva bio bi oporezovan tek u trenutku konačnog otuđenja primljenih društvenih udjela, osim u slučaju dodatnog plaćanja u gotovini.

25 Komisija smatra da pogodnost odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela za porezne obveznike koji su rezidentni na portugalskom teritoriju dovodi do različitog tretmana između njih i poreznih obveznika koji odluče prenijeti svoju rezidentnost u drugu državu članicu ili u državu Europskog gospodarskog prostora, što nije u skladu s člancima 21., 45. i 49. UFEU-a te člancima 28. i 31. Sporazuma o EGP-u.

26 U tom pogledu, Komisija temelji svoju odluku na presudama od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) i od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525), koje se odnose na izlazno oporezivanje fizičkih osoba, koje smatra primjenjivim u konkretnom slučaju. S druge strane, Komisija smatra da se presuda od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), u kojoj je Sud prvi put priznao da se nacionalni propis u području izlaznog oporezivanja može opravdati ciljem postizanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama ne može primijeniti u konkretnom slučaju jer se odnosi isključivo na pravne osobe.

27 Iako je Komisija priznala legitimnost cilja postizanja djelotvornosti poreznog sustava koji portugalski zakonodavac želi postići, ona smatra da predmetna nacionalna odredba nije proporcionalna, s obzirom na to da je pravom Unije, posebno Direktivom 2011/16/EU Vijeća od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.) i Direktivom 2010/24/EU Vijeća od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja

vezanih za poreze, carine i druge mjere (SL 2010., L 84., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 295.) već predviđen mehanizam razmjene informacije između nadležnih tijela država članica i uzajamne pomoći pri naplati poreza koji omogućuju postizanje tog cilja, a da se pritom ne ograničavaju temeljne slobode zajamčene Ugovorom o funkcioniranju Europske unije.

28 Nadalje, Portugalska Republika može, primjerice, zatražiti od poreznog obveznika koji napušta portugalski teritorij da joj redovito dostavi informacije o primljenim društvenim udjelima, kako bi mogla provjeriti je li on još uvijek njihov imatelj. Oporezivanje bi stoga moglo obuhvatiti kapitalne dobitke, ali samo u trenutku kada porezni obveznik koji je napustio portugalski teritorij prenese primljene društvene udjele.

29 Portugalska Republika smatra da se člankom 10. CIRS-a ne krše članci 21., 45. i 49. UFEU-a kao ni članci 28. i 31. Sporazuma o EGP-u. Vrlo ograničena situacija, koju uređuje predmetna odredba CIRS-a, u biti se odnosi na kraj odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka, koja je stvarno ostvarena u okviru zamjene ranijih društvenih udjela, zbog činjenice prijenosa rezidentnosti poreznog obveznika izvan portugalskog teritorija. Stoga se presuda od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), koja se odnosi na oporezivanje još neostvarenog prihoda u slučaju prijenosa porezne rezidentnosti poreznog obveznika u drugu državu članicu, ne primjenjuje u konkretnom slučaju.

30 Portugalska Republika smatra da je eventualno ograničenje slobodnom kretanju koje proizlazi iz članka 10. CIRS-a opravdano, ponajprije, ciljem postizanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama koji je, sukladno načelu porezne teritorijalnosti, Sud priznao u predmetu u kojemu je donesena presuda od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45.). Naglašava da, na temelju primjene nacionalnog zakonodavstva i ugovorâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje je sklopila sa svim državama članicama, ovlast oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela ima u načelu isključivo država članica u kojoj je rezident porezni obveznik koji ustupa društvene udjele, a to je u konkretnom slučaju Portugalska Republika. Stoga, Portugalska Republika smatra da bi nalaganjem obveze neoporezivanja takvih kapitalnih dobitaka u slučaju prijenosa rezidentnosti poreznog obveznika u drugu državu trajno izgubila pravo oporezivanja istih, što bi dovelo u pitanje pravo na izvršavanje njezine porezne nadležnosti u odnosu na djelatnosti koje se obavljaju na njezinu teritoriju (vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 42. i od 8. studenog 2007., Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, t. 58.).

31 Portugalska Republika nakon toga ističe razloge povezane s koherentnosti poreznog sustava. Ta država članica smatra da u konkretnom slučaju postoji izravna veza između porezne pogodnosti i nadomještanja te pogodnosti određenim poreznim nametom, s obzirom na to da je cilj predmetne odredbe da se izbjegne da porezna pogodnost dodijeljena poreznom obvezniku u obliku odgode oporezivanja ostvarenih kapitalnih dobitaka onemogući kasnije učinkovito oporezivanje istih kapitalnih dobitaka ostvarenih na portugalskom teritoriju. Naime, za dobro funkcioniranje odgode oporezivanja određene aktive bitno je da dodjela porezne pogodnosti u određenom trenutku odgovara učinkovitom oporezivanju te aktive kasnije.

32 Konačno, Portugalska Republika se poziva na opravdanje koje se temelji na potrebi da se osigura učinkovitost fiskalnih nadzora i borba protiv prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza.

33 Savezna Republika Njemačka smatra da je eventualno ograničenje slobodnom kretanju koje proizlazi iz članka 10. CIRS-a opravdano, s obzirom na to da je cilj tog članka oporezivanje primitaka koji su ostvareni na portugalskom teritoriju prije nego što Portugalska Republika izgubi svoju poreznu nadležnost. Prema Saveznoj Republici Njemačkoj, načela koja je Sud razvio u presudi od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45.) vrijede, bez obzira radi li se o sustavu izlaznog oporezivanja fizičkih ili pravih osoba.

b) Ocjena Suda

34 Porezni sustav predviđen člankom 10. CIRS-a valja ispitati najprije u odnosu na članke 21., 45. i 49. UFEU-a, a zatim u odnosu na članke 28. i 31. Sporazuma o EGP-u.

i) Prigovori koji se odnose na povredu članaka 21., 45. i 49. UFEU-a

35 Prema sudskoj praksi Suda, sadržaj članka 21. UFEU-a, u kojemu se općenito navodi pravo svakog građana Unije da se kreće i slobodno boravi na teritoriju država članica, odražava se u članku 45. UFEU-a u pogledu slobode kretanja radnika i članku 49. UFEU-a u pogledu slobode poslovnog nastana (u tom smislu vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

36 Valja stoga predmetni porezni sustav najprije ispitati u odnosu na članke 45. i 49. UFEU-a, a zatim u odnosu na članak 21. UFEU-a, u dijelu koji se odnosi na odlazak osoba iz jedne države članice u drugu s ciljem da se tamo nastane zbog razloga koji nisu povezani s obavljanjem gospodarske djelatnosti.

– Postojanje ograničenja članaka 45. i 49. UFEU-a

37 Sve odredbe UFEU-a koje se odnose na slobodu kretanja osoba imaju za cilj državljanima Unije olakšati obavljanje profesionalnih aktivnosti bilo koje vrste na području iste, te se iste protive mjerama koje bi mogle spomenute državljane stavljati u nepovoljniji položaj ako žele neku ekonomsku aktivnost obavljati na području neke druge države članice (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

38 Iako je, prema sadržaju tih odredbi, njihov cilj osigurati ostvarenje prava nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, valja navesti da u tom kontekstu državljani država članica osobito imaju pravo, izravno na temelju Ugovora, napustiti državu članicu podrijetla kako bi otišli na područje druge države članice i boravili tamo s ciljem da obavljaju gospodarsku djelatnost (presuda od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 52. i navedena sudska praksa).

39 Odredbe koje sprječavaju ili demotiviraju radnika državljana neke države članice da, s ciljem izvršavanja svojeg prava na slobodu kretanja ili svojeg prava na slobodu nastana, napusti svoju državu podrijetla, predstavljaju prepreke toj slobodi, čak i ako se primjenjuju bez obzira na državljanstvo odnosnih radnika (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 1988., Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, t. 16. i od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 53. i navedenu sudsku praksu).

40 Nadalje, također prema ustaljenoj sudskoj praksi, treba smatrati da su ograničenja slobodnog kretanja osoba i slobode poslovnog nastana sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (presuda od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 54. i navedena sudska praksa).

41 Konkretno, člankom 10. točkom 8. CIRS-a predviđeno je da, u slučaju zamjene društvenih udjela, stjecanje, na temelju te zamjene, vrijednosnih papira koji predstavljaju društveni kapital od strane članova preuzetog društva ne rezultira njihovim oporezivanjem ako članovi društva odluče, u porezne svrhe, vrijednost novih poslovnih udjela iskazati u visini vrijednosti starijih, i pritom nije dovedeno u pitanje oporezivanje iznosa u gotovini koji su im tom prilikom eventualno isplaćeni. Kao što je to potvrdila Portugalska Republika na raspravi, porezni obveznik mora platiti porez na kapitalne dobitke koji su ostvareni takvom zamjenom samo ako prilikom te zamjene dođe do konačnog otuđenja primljenih udjela, i samo u tom trenutku.

42 Kao iznimku od tog pravila, člankom 10. stavkom 9. točkom (a) CIRS-a traži se da porezni obveznik koji prenosi svoju rezidentnost izvan Portugalske Republike u oporezivi dohodak kalendarske godine u kojoj je promjena prebivališta nastupila uključi iznos glede kojeg, sukladno članku 10. stavku 8. CIRS-a, nije plaćen porez prilikom zamjene društvenih udjela.

43 Stoga, dok porezni obveznik koji nastavi boraviti na portugalskom teritoriju ima pravo na odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela sve do kasnijeg otuđenja društvenih udjela koje je stekao zamjenom, porezni obveznici koji prenesu svoju rezidentnost izvan portugalskog teritorija dužni su, zbog tog prijenosa, odmah podmiriti porez na kapitalne dobitke koji su ostvareni tom zamjenom.

44 Takva razlika u tretmanu što se tiče trenutka oporezivanja predmetnih kapitalnih dobitaka može predstavljati poteškoću glede likvidnosti poreznog obveznika koji želi prenijeti svoju rezidentnost izvan portugalskog teritorija u odnosu na poreznog obveznika koji zadržava svoju rezidentnost na tom teritoriju. Naime, dok se od prvog može, samo zbog činjenice tog prijenosa, tražiti plaćanje poreza na kapitalnu dobit koja još nije ostvarena i kojom stoga ne raspolaže, drugi će morati podmiriti dužni porez samo kada i u mjeri u kojoj se ti dobici stvarno ostvare (vidjeti analogijom presudu od 11. ožujka 2004. de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, t. 46.).

45 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da svako uskraćivanje financijske prednosti u prekograničnom kontekstu, a koju se dodjeljuje u istovjetnim okolnostima na nacionalnom teritoriju, predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 59. i 61.).

46 Međutim, iz spisa ne proizlazi da se ta razlika u postupanju može opravdati objektivno različitom situacijom, niti je, osim toga, Portugalska Republika navela da je to slučaj. Naime, u odnosu na zakonodavstvo države članice koje ima za cilj oporezivati kapitalne dobitke ostvarene na njezinu teritoriju, situacija poreznog obveznika koji prenosi svoju rezidentnost iz navedene države članice u drugu državu članicu slična je onoj osobe koja zadrži svoju rezidentnost u prvoj državi članici, u odnosu na oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih od prenesene aktive koji su nastali u prvoj državi članici prije prijenosa rezidentnosti (vidjeti analogijom presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 38.).

47 Iz toga slijedi da različiti tretman koji se, u području oporezivanja kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela, na temelju članka 10. stavka 9. točke (a) CIRS-a primjenjuje na poreznog obveznika koji prenosi svoju rezidentnost izvan portugalskog teritorija u odnosu na poreznog obveznika koji zadrži svoju rezidentnost na tom teritoriju predstavlja ograničenje slobodnom kretanju radnika i slobodi poslovnog nastana u smislu članaka 45. i 49. UFEU-a.

– Opravdanje ograničenja sloboda iz članaka 45. i 49. UFEU-a.

48 Valja ispitati može li se ograničenje sloboda iz članaka 45. i 49. UFEU-a, koje proizlaze iz članka 10. stavka 9. točke (a) CIRS-a, opravdati važnim razlozima u općem interesu. Nadalje je u takvom slučaju potrebno da to ograničenje bude prikladno za ostvarenje predmetnog cilja i da ne prelazi ono što je potrebno za postizanje tog cilja (vidjeti osobito presudu od 18. siječnja 2007., Komisija/Švedska, C-104/06, EU:C:2007:40, t. 25. i od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.).

49 U tom pogledu valja podsjetiti da je na državi članici da dokaže, s jedne strane, da propis odgovara cilju u općem interesu i, s druge strane, da je navedeni propis u skladu s načelom proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 13. rujna 2007., Komisija/Italija, C-260/04, EU:C:2007:508, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

50 Portugalska se Republika poziva na opravdanja koja se temelje, kao prvo, sukladno načelu porezne teritorijalnosti, na potrebi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, kao drugo, na potrebi očuvanja usklađenosti poreznog sustava i, kao treće, na potrebi osiguranja učinkovitosti fiskalnih nadzora i borbe protiv prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza.

51 Kada je, kao prvo, riječ o cilju koji se sastoji u osiguranju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, valja, s jedne strane, ponoviti da je to opravdanje legitiman cilj koji Sud priznaje i, s druge strane, da prema ustaljenoj sudskoj praksi, u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti za oporezivanje, kako bi uklonile dvostruko oporezivanje (presuda od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 64. i navedena sudska praksa).

52 Međutim, Komisija ističe da se Portugalska Republika ne može osnovano pozvati na presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) kako bi opravdala ograničenje temeljnih sloboda potrebom osiguranja uravnotežene podjele ovlasti oporezivanja država članica, s obzirom na to da se ta presuda odnosi na oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka društava, a ne onih fizičkih osoba. Suprotno tomu, smatra da su u tom kontekstu relevantne presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) i od 7. rujna 2006., N (C-470/04, EU:C:2006:525) koje se odnose na oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka fizičkih osoba u slučaju prijenosa rezidentnosti iz teritorija jedne države članice na teritorij druge države članice.

53 Međutim, iako je točno da je presuda od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), donesena u kontekstu oporezivanja kapitalnih dobitaka društava, ostaje činjenica da je načela koje je razvio u toj presudi Sud prenio u kontekstu oporezivanja kapitalnih dobitaka fizičkih osoba (vidjeti presude od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 75. do 78. i od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 65. do 67.).

54 U tom pogledu, nije od značaja činjenica da je u tim dvjema posljednjim presudama bila riječ o ostvarenim kapitalnim dobicima, a ne, kao što je to u konkretnom slučaju, o nerealiziranim kapitalnim dobicima. Važno je, naime, da se, bez obzira na to je li riječ o jednoj ili drugoj vrsti kapitalnih dobitaka, na slične transakcije do kojih je došlo u isključivo tuzemnoj situaciji unutar jedne države članice, za razliku od prekogranične transakcije, nije primjenjivalo neposredno oporezivanje tih kapitalnih dobitaka (vidjeti u tom smislu presudu od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 71.).

55 Osim toga, budući da je Komisija dovela u pitanje legitimnost cilja postizanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama u odnosu na izlazno oporezivanje fizičkih osoba s osnove nerealiziranih kapitalnih dobitaka, s obrazloženjem da se eventualni gubici nastali nakon prijenosa rezidentnosti u drugoj državi članici ne mogu odbiti u toj drugoj državi članici, dovoljno je podsjetiti da je Sud već presudio da eventualno neuzimanje u obzir gubitaka od strane države članice domaćina ne obvezuje državu članicu podrijetla da u trenutku konačnog otuđenja novih društvenih udjela ponovno procijeni visinu poreznog duga koji je konačno utvrđen u trenutku kada je porezni obveznik, zbog prijenosa svoje rezidentnosti, prestao biti porezni obveznik u državi članici podrijetla (vidjeti analogijom presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 61.).

56 Stoga, za potrebe opravdanja, koje se temelji na cilju postizanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, ne postoji nikakav objektivni razlog zbog kojeg bi trebalo razlikovati izlazno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka fizičkih od onog pravnih osoba.

57 Stoga, valja zaključiti da je članak 10. stavak 9. točka (a) CIRS-a prikladan za osiguranje očuvanja podjele ovlasti za oporezivanje među dotičnim državama članicama. Naime, oporezivanje konačnog obračuna u trenutku prijenosa rezidentnosti ima za cilj da se porezu na primitke od samostalne

djelatnosti države članice podrijetla podvrgnu neostvareni kapitalni dobici koji su nastali u okviru porezne nadležnosti te države članice prije prijenosa navedene rezidentnosti. Kapitalni dobici nastali nakon tog prijenosa isključivo se oporezuju u državi članici domaćina u kojoj su nastali, što omogućuje izbjeći njihovo dvostruko oporezivanje (vidjeti analogijom presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 48.).

58 U odnosu na pitanje prekoračuje li odredba, kojom je predviđeno neposredno oporezivanje nerealiziranih kapitalnih dobitaka ostvarenih zamjenom društvenih udjela u trenutku prijenosa rezidentnosti poreznog obveznika iz portugalskog teritorija u drugu državu, ono što je nužno za postizanje cilja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, valja podsjetiti da je u presudi od 29. studenog 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 52.) Sud već presudio da je propis države članice koji određuje neposrednu naplatu poreza na neostvarene kapitalne dobitke prilikom prijenosa stvarnog sjedišta uprave društva u drugu državu članicu neproporcionalan jer postoje mjere koje manje ograničavaju slobodu poslovnog nastana nego što je to slučaj s neposrednom naplatom poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 73. i 85. te od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67. i navedenu sudsku praksu).

59 U tom je pogledu Sud smatrao da nacionalni propis – kojim se društvu koje prenosi svoje sjedište i stvarnu upravu u drugu državu članicu prepušta izbor između, s jedne strane, neposrednog plaćanja poreza i, s druge strane, odgođenog plaćanja iznosa tog poreza, eventualno uvećanog za kamate prema mjerodavnom nacionalnom propisu – predstavlja mjeru koja manje ograničava slobodu poslovnog nastana nego što je to slučaj s neposrednom naplatom navedenog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 73. i 85. te od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 67. i navedenu sudsku praksu). Također, Sud je priznao da je odnosnim državama članicama dopušteno da vode računa i o riziku od nenaplaćenih poreza, koji je protokom vremena sve veći, u okviru svojih nacionalnih propisa o obročnom plaćanju poreznog duga, i to uvođenjem mjera kao što je bankarska garancija (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 74.).

60 Imajući u vidu sudsku praksu izloženu u prethodnim dvjema točkama, valja zaključiti da članak 10. stavak 9. točka (a) CIRS-a nadilazi ono što je potrebno za postizanje cilja koji je povezan s nužnošću očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, s obzirom na to da relevantnim odredbama nacionalnog prava poreznom obvezniku koji prenosi svoju rezidentnost iz portugalskog teritorija u drugu državu članicu nije ostavljena mogućnost izbora između, s jedne strane, neposrednog plaćanja poreza na kapitalne dobitke ostvarenih zamjenom društvenih udjela i, s druge strane, odgođenog plaćanja navedenog iznosa, što za poreznog obveznika neophodno prouzrokuje upravnu obvezu povezanu s praćenjem prenesene aktive, čije je ispunjenje osigurano bankovnom garancijom (vidjeti analogijom presudu od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 73. i 74.).

61 Iz toga slijedi da se potrebom osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica ne može opravdati ograničenje sloboda iz članaka 45. i 49. UFEU-a, koje proizlazi iz članka 10. stavka 9. točke (a) CIRS-a.

62 Kao drugo, u odnosu na opravdanje koje se temelji na potrebi očuvanja koherentnosti nacionalnog poreznog sustava, valja podsjetiti da je Sud priznao da ono predstavlja važan razlog u općem interesu. Da bi argument koji se temelji na tom opravdanju mogao biti uspješan, Sud je tražio da se utvrdi postojanje izravne veze između dotične porezne pogodnosti i prebijanja te pogodnosti određenim poreznim nametom (vidjeti u tom smislu presudu od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 74. i navedenu sudsku praksu).

63 U konkretnom slučaju, Portugalska Republika ističe da je predmetna nacionalna odredba potrebna radi očuvanja te usklađenosti, s obzirom na to da porezna prednost dodijeljena u obliku odgode oporezivanja prestaje postojati u trenutku kada naknadno oporezivanje više nije moguće, zbog činjenice da je porezni obveznik kao korisnik te mjere izgubio status rezidenta. Ta država članica smatra da je za dobro funkcioniranje odgode oporezivanja bitno da postoji, u odnosu na istog poreznog obveznika i isto oporezivanje, usklađenost između dodjele porezne pogodnosti u obliku odgode oporezivanja i kasnijeg stvarnog oporezivanja kapitalnih dobitaka.

64 U tom pogledu valja navesti da Portugalska Republika nije dokazala postojanje izravne veze između porezne pogodnosti predviđene u članku 10. stavku 8. CIRS-a i nadomještanja te pogodnosti određenim fiskalnim nametom. Naime, ako je, u prekograničnoj situaciji predviđenoj u članku 10. stavku 9. točki (a) CIRS-a, porezna prednost odobrena sukladno članku 10. stavku 8. CIRS-a nadomještena poreznim nametom, s obzirom na to da je iznos dužnog poreza neophodno neplaćen u trenutku prijenosa rezidentnosti poreznog obveznika izvan portugalskog teritorija, toga nema u potpuno unutarnjoj situaciji predviđenoj u članku 10. stavku 8. CIRS-a. Naime, iz ispitivanja te odredbe proizlazi da naplata poreza na kapitalne dobitke ostvarenih zamjenom društvenih udjela nastupa samo u eventualnom slučaju konačnog otuđenja tih društvenih udjela koji su stečeni prilikom te zamjene. Kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 60. svojeg mišljenja, sve dok ne ustupi primljene društvene udjele, porezni obveznik koji zadrži svoju rezidentnost na portugalskom teritoriju može se uvijek pozvati na poreznu prednost priznatu u članku 10. stavku 8. CIRS-a, čime eventualna buduća naplata poreza u odnosu na njega ostaje samo moguća. Iz toga proizlazi da navodna veza između prednosti priznate poreznom obvezniku i njegova oporezivanja nije izvjesna (vidjeti analogijom presudu od 26. listopada 2006., Komisija/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, t. 27.).

65 Slijedom toga, valja odbiti argument Portugalske Republike prema kojem je predmetna odredba objektivno opravdana potrebom očuvanja koherentnosti nacionalnog poreznog sustava.

66 Kao treće, u odnosu na opravdanje koje se temelji na učinkovitosti fiskalnog nadzora i borbi protiv prijevare i izbjegavanja plaćanja poreza, valja naglasiti da je Portugalska Republika u svojem odgovoru na tužbu samo spomenula to opravdanje, dok ga nije obrazložila.

67 Slijedom toga, takvo se opravdanje ne može prihvatiti.

68 U tim uvjetima, valja navesti da članak 10. stavak 9. točka (a) CIRS-a predstavlja ograničenje koje je zabranjeno člancima 45. i 49. UFEU-a te je osnovan prigovor Komisije koji se temelji na povredi obveza koje za odnosnu državu članicu proizlaze iz tih članaka Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

– Prigovor koji se temelji na povredi članka 21. UFEU-a.

69 U odnosu na građane Unije koji se žele kretati unutar Unije zbog razloga koji nisu povezani s obavljanjem gospodarske djelatnosti, isti taj zaključak proizlazi zbog istovrsnosti razloga koji se odnose na prigovor utemeljen na povredi članka 21. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 91.).

ii) Postojanje ograničenja članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u

70 Ponajprije treba naglasiti da su odredbe članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u analogne člancima 45. i 49. UFEU-a (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 95.).

71 Međutim, sudska praksa Unije koja se odnosi na ograničenja u pogledu ostvarivanja sloboda kretanja unutar Unije ne može se u cijelosti preslikati na slobode zajamčene Sporazumom o EGP-u jer je ostvarivanje tih sloboda smješteno u drukčiji pravni kontekst (presuda od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 81. i navedena sudska praksa).

72 U konkretnom slučaju, Portugalska Republika nije istaknula razloge zbog kojih se zaključci u vezi s nepostojanjem opravdanja ograničenja izvršavanja slobode kretanja zajamčene ugovorom, koji su doveli do utvrđenja izloženih u točkama 61., 65. i 66. ove presude, ne mogu primijeniti na isti način na slobode zajamčene Sporazumom o EGP-u.

73 U tim uvjetima, valja navesti da članak 10. stavak 9. točka (a) CIRS-a predstavlja ograničenje koje je zabranjeno člancima 28. i 31. Sporazuma o EGP-u te je osnovan prigovor Komisije koji se temelji na povredi obveza koju za odnosnu državu članicu proizlaze iz navedenih odredaba Sporazuma o EGP-u.

2. Prijenos na određeno društvo prava i obveza povezanih s djelatnošću koju obavlja fizička osoba

a) Argumentacija stranaka

74 Komisija smatra da je, u slučaju da fizička osoba prenosi na društvo prava i obveze u zamjenu za društvene udjele, člankom 38. CIRS-a predviđen različiti porezni tretman ovisno o tome je li prijenos izvršen na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na portugalskom teritoriju ili na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom izvan tog teritorija. Naime, u prvom slučaju oporezivanje kapitalnih dobitaka nastupa u trenutku kada je društvo koje je primilo ta prava i obveze ista ustupilo, pod uvjetom da su i drugi uvjeti također ispunjeni. S druge strane, oporezivanje kapitalnih dobitaka nastupa odmah. Komisija smatra da bi Portugalska Republika trebala primjenjivati isto pravilo, neovisno o tome ima li društvo na koje se prava i obveze prenose svoje sjedište ili stvarnu upravu na teritoriju Portugala.

75 Stoga smatra da je članak 38. CIRS-a protivan članku 49. UFEU-a i članku 31. Sporazuma o EGP-u te da, zbog razloga izloženih u okviru njezina prigovora koji se temelji na članku 10. CIRS-a, prekoračuje ono što je nužno za postizanje djelotvornosti poreznog sustava. Naime, Portugalska Republika mogla bi, primjerice, na temelju Direktive 2011/16 redovito zahtijevati dostavu informacija od nadležnih tijela države članice u kojoj društvo na koju su prava i obveze preneseni ima sjedište ili stvarnu upravu, kako bi provjerila ima li to društvo još uvijek tu aktivu ili pasivu. Prema Komisiji, samo kada je utvrđeno da je to društvo otuđilo prenesena prava i obveze valja oporezovati odnosne kapitalne dobitke. Također, Komisija upućuje na Direktivu 2010/24 koja je također relevantna u situaciji u kojoj nije podmiren porez na kapitalne dobitke.

76 Portugalska Republika ističe da je člankom 38. CIRS-a predviđena odgoda oporezivanja kapitalnih dobitaka koji su povezani s osnivanjem društava ili s sudjelovanjem u većinskom vlasništvu već postojećih društava prijenosom cjelokupne imovine namijenjene obavljanju poduzetničke i profesionalne aktivnosti fizičke osobe. Cilj te odredbe je omogućiti promjenu pravni oblik u kojemu se gospodarska djelatnost obavlja, a da se pritom ne oporezuju kapitalni dobici koji proizlaze iz unošenja imovine u trenutku tog unošenja. Korist odgađanja oporezivanja sve do trenutka naknadnog otuđenja prenesenih dijelova imovine, pod uvjetom da društvo stjecatelj ispuni određene uvjete u području knjiženja prenesenih dijelova imovine, omogućuje poštovanje načela trajnosti poslovanja, tako da se može osigurati oporezivanje odgovarajućih prihoda. Uvjet vezan za mjesto sjedišta ili stvarne uprave društva stjecatelja je neophodan kako bi se, u slučaju nepostojanja mjere za usklađivanje, osiguralo poštovanje načela trajnosti poslovanja i kasnijeg oporezivanja prenesenih elemenata aktive i pasive, s obzirom na to da porezna nadležnost vezana za oporezivanje društva čije je sjedište ili stvarna uprava izvan portugalskog teritorija ne pripada više Portugalskoj Republici, već državi na čijem teritoriju to društvo ima sjedište ili stvarnu upravu.

77 Stoga je porezna mjera u skladu s načelom porezne teritorijalnosti i opravdana potrebom uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

b) Ocjena Suda

78 Porezni sustav predviđen člankom 38. CIRS-a valja najprije ispitati u odnosu na članak 49. UFEU-a, a potom u odnosu na članak 31. Sporazuma o EGP-u.

i) Prigovor koji se temelji na povredi članka 49. UFEU-a.

79 Uvodno valja podsjetiti da, sukladno sudskoj praksi Suda, svaki rezident jedne države članice, neovisno o državljanstvu, koji ima udio u kapitalu društva sa sjedištem u drugoj državi članici na temelju kojeg ima odlučujući utjecaj na donošenje odluka tog društva i koji mu omogućuje određivanje njegove djelatnosti ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a (vidjeti presudu od 18. prosinca 2014., X, C-87/13, EU:C:2014:2459, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

80 U konkretnom slučaju, valja imati u vidu da je korist odgađanja oporezivanja iz članka 38. stavka 1. CIRS-a uvjetovana, na temelju točke (b) iste odredbe, time da fizička osoba koja vrši prijenos cjelokupne imovine namijenjene obavljanju poduzetničke i profesionalne aktivnosti na društvo drži najmanje 50% udjela u njezinu kapitalu.

81 Slijedom toga članak 38. stavak 1. CIRS-a potpada pod slobodu poslovnog nastana.

82 Istom tom odredbom predviđeno je da se ne oporezuje povećanje društvenog kapitala koje proizlazi iz prijenosa cjelokupne imovine namijenjene obavljanju poduzetničke i profesionalne djelatnosti fizičke osobe, ako su uvjeti iz članka 38. stavka 1. točke (a) do (e) CIRS-a ispunjeni. Sukladno članku 38. stavku 1. točki (a) CIRS-a traži se da subjekt na koji se imovina prenosi bude društvo koje ima registrirano sjedište i stvarnu upravu na portugalskom teritoriju. Kao što je to Portugalska Republika potvrdila na raspravi, u takvom se slučaju porez naplaćuje od društva stjecatelja u trenutku kasnijeg otuđenja predmetnih dijelova imovine. S druge strane, ako društvo stjecatelj nema registrirano sjedište i stvarnu upravu na portugalskom teritoriju, fizička osoba koja izvrši prijenos ne može koristiti poreznu pogodnost predviđenu u članku 38. stavku 1. CIRS-a te odmah postaje dužna podmiriti porez na kapitalnu dobit.

83 Iz toga proizlazi da će, u slučaju da fizičke osobe koje prenose cjelokupnu predmetnu imovinu na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na portugalskom teritoriju, porez na kapitalne dobitke morati podmiriti društvo stjecatelj u trenutku kasnijeg otuđenja dijelova te imovine, dok fizičke osobe koje prenose cjelokupnu navedenu imovinu na društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom na teritoriju države koja nije Portugalska Republika postaju odmah dužne podmiriti porez na kapitalne dobitke u trenutku tog prijenosa.

84 Valja navesti da takav porezni sustav predstavlja poteškoću glede likvidnosti za poreznog obveznika koji prenosi cjelokupnu predmetnu imovinu na društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom izvan portugalskog teritorija, u odnosu na poreznog obveznika koji prenosi istu imovinu na društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom na portugalskom teritoriju te, stoga, predstavlja ograničenje ostvarivanja prava poslovnog nastana u smislu sudske prakse izložene u točkama 37. do 40. ove presude.

85 Nadalje, iz spisa ne proizlazi da se ta razlika u postupanju može opravdati objektivno različitom situacijom, a, osim toga, Portugalska Republika nije ni navela da bi to bio slučaj.

86 Kako bi opravdala ograničenje slobode poslovnog nastana zajamčene ugovorom koja proizlazi iz predmetne odredbe, Portugalska Republika se, s jedne strane, poziva, sukladno načelu porezne teritorijalnosti, na potrebu osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i, s druge strane, na potrebu zaštite trajnosti poslovanja.

87 U odnosu na, s jedne strane, cilj osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, valja naglasiti da, imajući u vidu navode izložene u točki 59. ove presude, članak 38. stavak 1. točka (a) CIRS-a nadilazi ono što je nužno za postizanje željenog cilja, zbog postojanja mjera kojima se manje zadire u slobodu poslovnog nastana nego što se to čini neposrednim oporezivanjem.

88 U tim uvjetima, ograničenje slobodnog nastana koje proizlazi iz članka 38. stavka 1. točke (a) CIRS-a ne može se opravdati potrebom očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

89 U odnosu na, s druge strane, opravdanje koje se temelji na potrebi zaštite trajnosti poslovanja, Portugalska Republika ističe potrebu da se prednost odgađanja oporezivanja uvjetuje određenim zahtjevima prema društvu stjecatelju u području knjiženja prenesenih dijelova imovine. Međutim, ta država članica smatra da poštivanje takvih uvjeta nije, u slučaju nepostojanja mjera za usklađivanje, zajamčeno u odnosu na društva sa sjedištem ili stvarnom upravom na teritoriju druge države, s obzirom na to da ta društva ne potpadaju pod nadležnost Portugalske Republike, već pod nadležnost države rezidentnosti.

90 U tom pogledu valja navesti da uvjet da društvo stjecatelj ima svoje sjedište i svoju stvarnu upravu na portugalskom teritoriju ima u konačnici za cilj da se osigura mogućnost Portugalske Države da stvarno oporezuje predmetne kapitalne dobitke. Kao što je to navedeno u točkama 87. i 88. ove presude, tim se ciljem ne može opravdati različiti tretman fizičkih osoba ovisno o tome prenose li cjelokupnu predmetnu imovinu na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na teritoriju Portugalske Republike ili na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na teritoriju druge države, s obzirom na to da se takav cilj može postići, a da pritom nije potrebno praviti razliku između potpuno unutarnje situacije i prekogranične situacije. Stoga je, zbog razloga izloženih u navedenim točkama, ograničenje slobode poslovnog nastana koje proizlazi iz članka 38. stavka 1. točke (a) CIRS-a neproporcionalno s obzirom na taj cilj.

91 U tim uvjetima valja navesti da članak 38. stavak 1. točka (a) CIRS-a predstavlja ograničenje koje je zabranjeno člankom 49. UFEU-a te je osnovan prigovor Komisije koji se temelji na povredi obveza koje za odnosnu državu članicu proizlaze iz navedenih odredaba Ugovora o funkcioniranju Europske unije.

ii) Prigovor koji se temelji na povredi članka 31. Sporazuma o EGP-u

92 Portugalska Republika nije istaknula razloge zbog kojih se navodi u vezi s ograničavanjem slobode poslovnog nastana zajamčene Ugovorom o funkcioniranju Europske unije, koji su doveli do zaključaka izloženih u točkama 87. do 90. ove presude, ne mogu na isti način primijeniti na slobodu poslovnog nastana zajamčene Sporazumom o EGP-u.

93 U tim uvjetima valja navesti da članak 38. stavak 1. točka (a) CIRS-a predstavlja ograničenje koje je zabranjeno člankom 31. Sporazuma o EGP-u te je osnovan prigovor Komisije koji se temelji na povredi obveza koje za odnosnu državu članicu proizlaze iz navedenih odredaba Sporazuma o EGP-u.

94 Imajući u vidu sva izložena razmatranja valja utvrditi da je:

— donošenjem i održavanjem na snazi članka 10. stavka 9. točke (a) CIRS-a, na temelju kojeg se poreznom obvezniku koji više nema status rezidenta na portugalskom teritoriju, u svrhu oporezivanja za godinu u kojoj je taj status izgubio, u kategoriju kapitalnih dobitaka uključuje iznos koji, u skladu s člankom 10. stavkom 8. navedenog zakona nije bio oporezovan u trenutku zamjene društvenih udjela, Portugalska Republika nije ispunila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45. i 49. UFEU-a kao i članaka 28. i 31. Sporazuma o EGP-u te

— donošenjem i održavanjem na snazi članka 38. stavka 1. točke (a) istog zakona, na temelju kojeg pravo na odgodu oporezivanja predviđeno tom odredbom imaju samo fizičke osobe koje prenesu cijelu imovinu namijenjenu samostalnom obavljanju poduzetničke i profesionalne aktivnosti na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na portugalskom teritoriju, Portugalska Republika nije ispunila obveze koje ima na temelju članka 49. UFEU-a kao i članka 31. Sporazuma o EGP-u.

Troškovi

95 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.

96 U konkretnom slučaju, budući da Portugalska Republika nije uspjela u postupku te s obzirom na to da je Komisija zatražila da tuženik snosi troškove, treba joj naložiti da, pored vlastitih troškova, snosi i troškove Komisije.

97 U skladu s člankom 140. stavkom 1. istog poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Portugalska Republika snosit će vlastite troškove.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) proglašava i presuđuje:

1) Donošenjem i održavanjem na snazi članka 10. stavka 9. točke (a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba), na temelju kojeg se poreznom obvezniku koji više nema status rezidenta na portugalskom teritoriju, u svrhu oporezivanja za godinu u kojoj je taj status izgubio, u kategoriju kapitalnih dobitaka uključuje iznos koji, u skladu s člankom 10. stavkom 8. navedenog zakona nije bio oporezovan u trenutku zamjene društvenih udjela, Portugalska Republika nije ispunila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45. i 49. UFEU-a kao i članaka 28. i 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru.

2) Donošenjem i održavanjem na snazi članka 38. stavka 1. točke (a) istog zakona, na temelju kojeg pravo na odgodu oporezivanja predviđeno tom odredbom imaju samo fizičke osobe koje prenesu cijelu imovinu namijenjenu samostalnom obavljanju poduzetničke i profesionalne aktivnosti na društvo sa sjedištem i stvarnom upravom na portugalskom teritoriju, Portugalska Republika nije ispunila obveze koje ima na temelju članka 49. UFEU-a kao i članka 31. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru.

3) Portugalskoj Republici nalaže se snošenje vlastitih troškova i onih Europske komisije.

4) Savezna Republika Njemačka snosit će vlastite troškove.

Potpisi