Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 21. decembrī*

Valsts pienākumu neizpilde — LESD 21., 45. un 49. pants — Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 28. un 31. pants — Personu brīva pārvietošanās — Darba ņēmēju brīva pārvietošanās — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Fizisku personu aplikšana ar nodokli par kapitāla pieaugumu, kas gūts kapitāla daļu maiņas ceļā — Fizisku personu aplikšana ar nodokli par kapitāla pieaugumu, kas gūts visa uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodotā īpašuma pārejas ceļā — Privātpersonu aplikšana ar nodokļiem izceļojot — Nodokļa summas tūlītēja piedziņa — Atšķirīga attieksme pret fiziskām personām, kas veic kapitāla daļu maiņu un saglabā savu dzīvesvietu valsts teritorijā, un pret tādām fiziskām personām, kuras veic šādu maiņu un savu dzīvesvietu pārceļ uz citu Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsti — Atšķirīga attieksme pret fiziskām personām, kas visu īpašumu, kurš saistīts ar darbību, kas tiek veikta uz individuāla pamata, nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, un pret tādām fiziskām personām, kas šādu nodošanu veic sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī — Samērīgums

Lieta C-503/14

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2014. gada 11. novembrī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *G. Braga da Cruz* un *W. Roels*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

Portugāles Republiku, ko pārstāv *L. Inez Fernandes*, *M Rebelo* un *J. Martins da Silva*, pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Levits, K. Vajda [*C. Vajda*] (referents), K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

* * Tiesvedības valoda – portugāļu.

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 16. marta tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 12. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, pieņemot un saglabājot spēkā *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – "*CIRS*") 10. un 38. panta tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājam, kas maina kapitāla daļas un pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, kas nav Portugāles Republika, vai veic ar darbību, kura tiek īstenota uz individuāla pamata, mainot sabiedrības nerezidentes kapitāla daļas, saistītu aktīvu un pasīvu pāreju, pirmajā gadījumā visi neskartie ienākumi ir jāiekļauj – saistībā ar šīm darbībām – nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tas vēl arvien tika uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu, un otrajā gadījumā tam nevar atlikt nodokļa samaksu par šiem darījumiem, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp., turpmāk tekstā – "EEZ līgums") 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *EEZ līgums*

2 EEZ līguma 28. pantā ir noteikts:

"1. Starp EK dalībvalstīm un EBTA valstīm nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidē jebkādu EK dalībvalstu un EBTA valstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, darba samaksu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.

3. Tā nozīmē turpmāk norādītās tiesības, ko var ierobežot, vienīgi pamatojoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības apsvērumiem:

a) tiesības pieņemt faktiskos darba piedāvājumus;

b) tiesības šajā nolūkā brīvi pārvietoties EK dalībvalstu un EBTA valstu teritorijā;

c) tiesības darba nolūkos uzturēties kādā EK dalībvalstī vai EBTA valstī saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, kas reglamentē šīs valsts pilsoņu nodarbinātību;

d) tiesības palikt kādā dalībvalstī pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī beigušās.

4. Šis pants neattiecas uz nodarbinātību civildienestā.

5. Šā līguma V pielikumā ir īpaši noteikumi attiecībā uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos."

3 EEZ līguma 31. panta redakcija ir šāda:

"1. Ievērojot šā līguma noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā EK dalībvalstī vai EBTA valstī. Tas attiecas arī uz to, kā EK dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi, kas veic uzņēmējdarbību kādā no šīm valstīm, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus pārējo Līgumslēdzēju Pušu teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Šā līguma VIII līdz XI pielikumā ir īpaši noteikumi attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību."

B – *Portugāles tiesības*

4 Saskaņā ar *CIRS* 10. pantu "Kapitāla pieaugums":

"1. Kapitāla pieaugums ir ienākumi, kas nav uzskatāmi par uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības rezultātā gūtiem ienākumiem vai ienākumiem no kapitāla vai nekustamā īpašuma un ko saņem:

a) nododot par atlīdzību lietu tiesības uz nekustamo īpašumu un lietojot personīgo mantu uzņēmējdarbībai un profesionālai darbībai, ko individuāli veic pats īpašnieks;

b) nododot par atlīdzību kapitāla daļas, tostarp to atmaksāšanu un to norakstīšanu ar kapitāla samazinājumu, un citus kustamos īpašumus, kā arī sabiedrības dalībniekiem sadalīšanas rezultātā piešķirto īpašumu, kas tiek uzskatīts par kapitāla pieaugumu *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* [Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa] 81. panta izpratnē;

[..]

3. Ienākumi uzskatāmi par gūtiem 1. punktā minēto darbību veikšanas brīdī, neskarot turpmāko apakšpunktu noteikumus [..].

[..]

4. Ienākumus, ko apliek ar fizisko personu ienākuma nodokli, veido:

a) starpība starp pirkšanas un pārdošanas cenu, vajadzības gadījumā atņemot to ienākumu daļu, kas uzskatāma par ienākumiem no kapitāla, gadījumos, kas minēti 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā;

[..]

8. Atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 73. panta 5. punkta un 77. panta 2. punkta noteikumiem veiktās kapitāla daļu maiņas gadījumā šīs maiņas rezultātā notikusī vērtspapīru piešķiršana iegādātās sabiedrības kapitāla daļu īpašniekiem ļauj neaplikt šos pēdējos minētos ar nodokli, ja viņi aplikšanas ar nodokļiem nolūkā turpina uzturēt jauno kapitāla daļu iegrāmatoto vērtību iepriekšējo līmeni. Šī vērtība tiek noteikta atbilstoši šī kodeksa tiesību normām, neskarot tām, iespējams, piešķirtās vērtības skaidrā naudā aplikšanu ar nodokli.

9. Iepriekšējā punktā norādītajā gadījumā ir jānorāda arī, ka:

a) kapitāla daļu īpašniekiem, kas zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņi ir zaudējuši rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar 8. punktu nav tikusi aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas gaitā un kas atbilst starpībai starp saņemto kapitāla daļu patieso vērtību un iepriekšējo kapitāla daļu atsavināšanas vērtību, kura noteikta atbilstoši šī kodeksa tiesību normām;

b) Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 73. panta 10. punkta tiesību normas tiek piemērotas *mutatis mutandis*.

10. Arī 8. un 9. punkta tiesību normas tiek piemērotas *mutatis mutandis* attiecībā uz kapitāla daļu vai akciju piešķiršanu apvienošanas vai sadalīšanas gadījumos, kuriem tiek piemērots Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 74. pants.

[..]"

5 *CIRS* 38. pantā "Īpašuma ierakstīšana sabiedrības kapitāla realizācijas nolūkam" ir noteikts:

"1. Nav jānosaka ar nodokli apliekamā peļņa atbilstoši sabiedrības kapitāla realizācijai, kas gūta visa uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodotā īpašuma pārejas ceļā, kuru veikusi fiziska persona, ar noteikumu, ka ir izpildīti visi šie nosacījumi:

a) vienība, kam īpašums tiek nodots, ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā;

b) fiziskai personai, kas veic nodošanu, pieder vismaz 50 % sabiedrības kapitāla, un tās veiktā darbība būtībā ir tāda pati kā tā, kas tika veikta individuāli;

c) aktīvu un pasīvu elementi, kas ir pārejas priekšmets, tiek iekļauti šīs pārejas nolūkam paredzētajā aprēķinā pie iegrāmatotajām vērtībām grāmatvedībā vai fiziskās personas ierakstos, proti, tajos, kas izriet no šī kodeksa tiesību normu piemērošanas vai no atbilstoši noteikumiem par nodokļiem veiktas atkārtotas vērtēšanas;

d) lai varētu aplikt ar nodokļiem ar to vēlāko pāreju saistītos ienākumus vai zaudējumus, kapitāla daļas, kas saņemtas, veicot pāreju, tiek novērtētas pēc nodoto aktīvu vai pasīvu elementu neto vērtības, kura noteikta atbilstoši iepriekšējam punktam;

e) [šī punkta] a) apakšpunktā norādītā sabiedrība deklarācijā apņemas ievērot Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 77. panta noteikumus; šī deklarācija ir jāpievieno fiziskas personas, kas saistīta ar pārejas darījumu, periodiskajai ienākumu deklarācijai.

2. Iepriekšējā punkta noteikumi nav piemērojami, ja īpašumi, no kuriem gūtajiem ienākumiem bijusi piemērota nodokļa atlikšana 10. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir daļa no nodotā īpašuma.

3. Ienākumi, kas radušies no kapitāla daļu, kas saņemtas pret 1. punktā norādīto pāreju, jebkāda veida nodošanas par atlīdzību, piecus gadus, sākot no tās [pārejas] brīža, tiek kvalificēti kā ienākumi no uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības un uzskatīti par B kategorijas neto ienākumiem. Šajā laikposmā ar kapitāla daļām, kurām piešķirta fiskālās neitralitātes priekšrocība, nevar tikt veikti nekādi darījumi, pretējā gadījumā uzskatot, ka šo darījumu veikšanas brīdī ienākumi ir tikuši gūti un ka [atliktie nodokļi] ir jāpalielina par 15 % par katru gadu vai par pagājušo gada daļu, kurā tika konstatēta īpašuma ierakstīšana sabiedrības kapitāla realizācijas nolūkam, un tie jāpievieno tā gada ienākumiem, kurā šie darījumi ir tikuši konstatēti."

6 Saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa 77. panta 1. punktu:

"Ja ir piemērojama [*CIRS*] 38. panta 1. punktā noteiktā sistēma, nododamo īpašumu aktīvus un pasīvus veidojošā manta ir jāiekļauj sabiedrības, kurai tie tiek nodoti, grāmatvedībā pie šajā 1. punkta c) apakšpunktā minētajām iegrāmatotajām vērtībām, un šīs sabiedrības ar nodokli apliekamā peļņa ir jānosaka šādi:

a) peļņa, kas attiecas uz mantu, kura veido nodoto īpašumu, tiek aprēķināta tā, it kā šī nodošana nebūtu notikusi;

b) pamatlīdzekļu ieskaitīšana vai amortizācija tiek veikta atbilstoši sistēmai, kas piemērota fiziskas personas ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanas laikā;

c) uz nodotajam rezervēm no nodokļu viedokļa attiecas režīms, kas tām bija piemērojams, lai noteiktu fiziskas personas ar nodokli apliekamos ienākumus."

II – **Pirmstiesas procedūra**

7 2008. gada 17. oktobrī Komisija nosūtīja Portugāles Republikai brīdinājuma vēstuli, kurā tā pauda uzskatu, ka šī dalībvalsts nav izpildījusi pienākumus, kas tai ir uzlikti ar EKL 18., 39. un 43. pantu (tagad – attiecīgi LESD 21., 45. un 49. pants), kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantu, apliekot ar nodokļiem nerealizēto kapitāla pieaugumu, ja tiek veikta kapitāla daļu maiņa gadījumā, kad fiziska persona pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, vai gadījumā, kad fiziska persona veic ar uzņēmējdarbību vai profesionālu darbību saistītu aktīvu un pasīvu pāreju uz sabiedrību, ja sabiedrības, uz kuru ir veikta aktīvu un pasīvu pāreja, juridiskā adrese vai tās faktiskais vadības centrs atrodas ārvalstīs.

8 Portugāles Republika atbildēja uz minēto brīdinājuma vēstuli ar 2009. gada 15. maija vēstuli, apstrīdot Komisijas nostāju.

9 Tā kā šī atbilde Komisiju nepārliecināja, 2009. gada 3. novembrī tā nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā tā uzskatīja, ka Portugāles Republika nav izpildījusi tai uzliktos pienākumus, pieņemot un saglabājot spēkā *CIRS* 10. un 38. panta tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājam, kas pārceļ savu dzīvesvietu uz ārvalstīm un kas veic ar darbību, kas īstenota uz individuāla pamata, mainot sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā dalībvalstī, kapitāla daļas, saistītu aktīvu un pasīvu pāreju, visi neskartie ienākumi ir jāiekļauj nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tas vēl arvien tika uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu. Komisija arī aicināja šo dalībvalsti veikt pasākumus, kas vajadzīgi, lai izpildītu šajā argumentētajā atzinumā minētās prasības divu mēnešu termiņā no tā saņemšanas brīža.

10 Portugāles Republika atbildēja uz minēto argumentēto atzinumu, uzskatot, ka Komisijas iebildumi ir nepamatoti.

11 2011. gada 28. oktobrī Komisija nosūtīja šai pēdējai papildu brīdinājuma vēstuli, kurā tā atsaucās uz *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta tā brīža redakciju, tai pašā laikā norādot, ka tā nav mainījusi savu nostāju, ko bija paudusi savā brīdinājuma vēstulē un argumentētajā atzinumā. Tā turklāt uzturēja spēkā savu nostāju par *CIRS* 38. pantu, kāda tā izrietēja no brīdinājuma vēstules un argumentētā atzinuma.

12 Pēc Portugāles Republikas atbildes uz minēto papildu brīdinājuma vēstuli, kurā šī dalībvalsts turpināja uzskatīt, ka Komisijas iebildumi ir nepamatoti, Komisija 2012. gada 22. novembrī nosūtīja minētajai dalībvalstij papildu argumentētu atzinumu, kurā tā, pirmkārt, atkārtoja savu iebildumu, kas balstīts uz

to, ka ar *CIRS* 10. un 38. pantu tiekot pārkāpts LESD 21., 45. un 49. pants, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pants, un, otrkārt, aicināja šo dalībvalsti izpildīt papildu argumentētā atzinuma prasības divu mēnešu laikā.

13 Tā kā Portugāles Republika savā 2013. gada 23. janvāra vēstulē atkārtoja, ka Komisijas nostāja esot kļūdaina, šī pēdējā nolēma celt šo prasību.

III – **Par prasību**

A – *Par apgalvoto skaidrības un precizitātes trūkumu, nosakot strīda priekšmetu*

1. Lietas dalībnieku argumenti

14 Formāli neizvirzot iebildi par nepieņemamību, Portugāles Republika apgalvo, ka grozījumi, ko Komisija ir izdarījusi prasības pieteikumā ietvertajos prasījumos salīdzinājumā ar argumentētajā atzinumā un papildu argumentētajā atzinumā ietvertajiem pārsniedz vienkāršus precizējumus un ir strīda sākotnējā priekšmeta, kāds tas izriet no šiem argumentētajiem atzinumiem, būtiski grozījumi. Šī dalībvalsts uzskata, ka šajos argumentētajos atzinumos ietvertie iebildumi neatbilst *CIRS* 10. un 38. panta formulējumam, lai gan šīs ir tiesību normas, uz kurām Komisija ir pamatojusies, un tādējādi nav iedomājama nekāda pienākumu neizpilde.

15 Komisija uzsver, ka tā savos prasības pieteikumā ietvertajos prasījumos ir veikusi nelielus grozījumus salīdzinājumā ar papildu argumentētajā atzinumā ietvertajiem, lai tajos atainotu precizējumus, ko Portugāles Republika sniegusi administratīvā procesa laikā un it īpaši tās atbildē uz papildu argumentēto atzinumu. Tā uzskata, ka šie grozījumi nekādā veidā nemaina pret šo dalībvalsti izvirzīto iebildumu nozīmi un apjomu un ka šīs dalībvalsts tiesības uz aizstāvību ir pilnībā ievērotas.

2. Tiesas vērtējums

16 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai gan ir taisnība, ka atbilstoši LESD 258. pantam celtas prasības priekšmeta robežas nosaka šajā normā paredzētā pirmstiesas procedūra un ka līdz ar to Komisijas argumentētais atzinums un prasība ir jābalsta uz vienādiem iebildumiem, saskaņā ar šo nosacījumu tomēr nevar visos gadījumos pieprasīt, lai to formulējums pilnībā sakristu, ja strīda priekšmets nav ticis paplašināts vai grozīts. Tādējādi Komisija prasības pieteikumā var precizēt savus sākotnējos iebildumus ar nosacījumu, ka tā negroza strīda priekšmetu (spriedums, 2016. gada 21. janvāris, Komisija/Kipra, C-515/14, EU:C:2016:30, 12. un 13. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

17 Šajā lietā gan pirmstiesas procedūrā, gan Tiesā Komisija ir skaidri norādījusi, ka tā pārmet, ka, pieņemot un saglabājot spēkā *CIRS* 10. un 38. pantu, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā un EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

18 Turklāt argumentētā atzinuma un papildu argumentētā atzinuma rezolutīvā daļa, to skatot kopā ar *CIRS* 10. un 38. pantu, Portugāles Republikai ļaujot saprast, pirmkārt, kādas ir attiecīgajās tiesību normas paredzētās situācijas, pret kurām Komisija vēršas šajos argumentētajos atzinumos, un, otrkārt, no šīm tiesību normām izrietošās tiesiskās sekas, kuras šī iestāde uzskata par tādām, kas ir pretrunā Savienības tiesībām.

19 No tā izriet, ka Komisija pirmstiesas procedūrā aprakstīto prasības priekšmetu nav nedz paplašinājusi, nedz grozījusi.

20 Šādos apstākļos Portugāles Republikas arguments par apgalvoto skaidrības un precizitātes trūkumu, nosakot strīda priekšmetu, nevar likt apšaubīt prasības pieņemamību un tādējādi ir noraidāms.

B – *Par lietas būtību*

21 Pirmkārt, Komisija Portugāles Republikai pārmet, ka tā, pieņemdama un atstādama spēkā *CIRS* 10. pantu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas maina savas kapitāla daļas un pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti vai citu Eiropas Ekonomikas zonas valsti, saistībā ar šīm darbībām visi neskartie ienākumi jāiekļauj nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kurā tas vēl arvien tika uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu, nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

22 Otrkārt, Komisija šai dalībvalstij pārmet, ka tā, pieņemdama un atstādama spēkā *CIRS* 38. pantu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājs, kurš veic ar darbību, kas īstenota uz individuāla pamata, mainot sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā dalībvalstī vai citā Eiropas Ekonomikas zonas valstī, kapitāla daļas, saistītu aktīvu un pasīvu pāreju, nevar atlikt nodokļa samaksu par šiem darījumiem, nav izpildījusi LESD 49. pantā un EEZ līguma 31. pantā paredzētos pienākumus.

23 Šie iebildumi ir jāizskata atsevišķi.

1. Par kapitāla daļu maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu

a) Lietas dalībnieku argumenti

24 Komisija apgalvo, ka attiecībā uz kapitāla pieauguma, kas gūts kapitāla daļu maiņas ceļā, aplikšanu ar nodokli *CIRS* 10. pantā ir paredzēts nelabvēlīgs nodokļu režīms nodokļu maksātājiem, kuri atstāj Portugāles teritoriju, salīdzinājumā ar tiem, kuri saglabā savu dzīvesvietu Portugālē. Akcionāram vai sabiedrības dalībniekam tikai tāpēc vien, ka viņš savu dzīvesvietu pārceļ ārpus Portugāles, ir jāmaksā nodoklis par attiecīgo kapitāla pieaugumu, kas atbilst starpībai starp iegūto akciju reālo vērtību un iepriekšējo akciju iegādes vērtību. Savukārt, ja akcionārs vai dalībnieks saglabā savu dzīvesvietu Portugālē, saņemto kapitāla daļu vērtība ir tāda, kāda ir nodotajām daļām. Tādējādi gadījumā, kad akcionārs vai dalībnieks saglabā dzīvesvietu Portugālē, viņam nodoklis jāmaksā tikai brīdī, kad saņemtās kapitāla daļas tiek galīgi nodotas, izņemot gadījumus, kad papildus tiek maksāts skaidrā naudā.

25 Komisija uzskata, ka kapitāla pieauguma, kas gūts kapitāla daļu maiņas ceļā, aplikšanas ar nodokli atlikšana nodokļu maksātājiem, kuru dzīvesvieta ir Portugāles teritorijā, rada atšķirīgu attieksmi starp viņiem un tiem nodokļu maksātājiem, kuri nolemj savu dzīvesvietu pārcelt uz citu dalībvalsti vai citu Eiropas Ekonomikas zonas valsti, un tas nav saderīgi ne ar LESD 21., 45. un 49. pantu, ne ar EEZ līguma 28. un 31. pantu.

26 Šajā ziņā tā balstās uz 2004. gada 11. marta spriedumu *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) un 2006. gada 7. septembra spriedumu *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), kuri attiecas uz izceļošanas nodokļa uzlikšanu fiziskām personām un kurus tā uzskata par piemērojamiem šai lietai. Savukārt Komisija uzskata, ka 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kurā Tiesa pirmo reizi atzina, ka valsts tiesību aktus par aplikšanu ar nodokļiem izceļojot var pamatot mērķis nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, šajā lietā nevar tikt piemērots, jo tas attiecas vienīgi uz juridisko personu aplikšanu ar nodokļiem.

27 Kaut arī Komisija atzīst Portugāles likumdevēja mērķa nodrošināt nodokļu režīma efektivitāti leģitimitāti, tā uzskata, ka attiecīgā tiesību norma šajā lietā nav samērīga, jo Savienības tiesībās un, konkrētāk, Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvā 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.), kā arī Padomes 2010. gada 16. marta Direktīvā 2010/24/ES par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 2010, L 84, 1. lpp.), jau ir paredzēti informēšanas mehānismi starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm un savstarpējā palīdzība saistībā ar nodokļu piedziņu, kas ļauj sasniegt šo mērķi, neveicot LESD nostiprināto pamatbrīvību ierobežošanu.

28 Turklāt Portugāles Republika varētu, piemēram, pieprasīt nodokļu maksātājam, kas atstāj tās teritoriju, regulāri sniegt informāciju par saņemtajām kapitāla daļām, lai pārliecinātos, vai viņš joprojām ir to īpašnieks. Tādējādi aplikšana ar nodokli varētu attiekties uz kapitāla pieaugumu vienīgi brīdī, kad nodokļu maksātājs, kas ir atstājis Portugāles teritoriju, saņemtās kapitāla daļas ir nodevis.

29 Portugāles Republika uzskata, ka ar *CIRS* 10. pantu netiek pārkāpts ne LESD 21., 45. un 49. pants, ne EEZ līguma 28. un 31. pants. Ļoti precīzi ierobežotā situācija, uz kuru attiecas attiecīgā *CIRS* norma, attiecoties uz agrākas kapitāla daļu maiņas ceļā faktiski gūta kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem atlikšanas beigām, nodokļu maksātājam pārceļot savu dzīvesvietu ārpus Portugāles. Tādējādi 2004. gada 11. marta spriedums *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), kas attiecas uz vēl nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem gadījumā, kad nodokļu maksātāja nodokļu rezidence tiek pārcelta uz citu dalībvalsti, šajā lietā nav piemērojams.

30 Portugāles Republika uzskata, ka no *CIRS* 10. panta izrietošo iespējamo brīvas pārvietošanās ierobežojumu pamato pirmām kārtām mērķis nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, ko Tiesa atzinusi lietā, kurā pasludināts 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts). Tā uzsver, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem un konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ko tā noslēgusi ar visam dalībvalstīm, tos piemērojot kopā, pilnvaras aplikt ar nodokli kapitāla daļu maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu principā ir vienīgi nodokļu maksātāja, kurš nodod kapitāla daļas, rezidences valstij, proti, šajā gadījumā – Portugāles Republikai. Tādējādi Portugāles Republika uzskata, ka, ja tiktu atzīts pienākums nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšanas uz citu valsti gadījumā neaplikt ar nodokli šādu kapitāla pieaugumu, tā galīgi zaudētu tiesības to aplikt ar nodokli, tādējādi apdraudot tās tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 29. marts, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts, un 2007. gada 8. novembris, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 58. punkts).

31 Turpinājumā Portugāles Republika atsaucas uz iemesliem, kas saistīti ar nodokļu režīma saskaņotību. Šī dalībvalsts uzskata, ka šajā lietā pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, jo attiecīgās tiesību normas mērķis ir aizkavēt to, ka nodokļu priekšrocība, kas nodokļu maksātājam piešķirta nodokļu uzlikšanas gūtajam kapitāla pieaugumam atlikšanas formā, vēlāk padarītu par neiespējamu šī paša kapitāla pieauguma faktisku aplikšanu ar nodokli Portugāles teritorijā. Noteiktu aktīvu aplikšanas ar nodokli atlikšanas režīma pienācīgai darbībai esot būtiski svarīgi, lai nodokļu priekšrocības piešķiršanai noteiktā brīdī atbilstu šo aktīvu faktiska aplikšana ar nodokli vēlāk.

32 Visbeidzot, Portugāles Republika izmanto pamatojumu, kas balstīts uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

33 Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka no *CIRS* 10. panta izrietošais iespējamais brīvas pārvietošanās ierobežojums ir pamatots, jo ar šo pantu ir paredzēts aplikt ar nodokli Portugāles teritorijā gūto peļņu, pirms Portugāles Republika zaudē savu nodokļu ieturēšanas kompetenci. Pēc Vācijas Federatīvās

Republikas domām, principi, kurus Tiesa attīstījusi 2011. gada 29. novembra spriedumā *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts), ir spēkā, neveicot nošķiršanu atkarībā no tā, vai runa ir par fiziskām vai juridiskām personām piemērojamu aplikšanas ar nodokļiem izceļojot režīmu.

b) Tiesas vērtējums

34 *CIRS* 10. pantā paredzētais nodokļu režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 21., 45. un 49. pantu, pirms tas tiek izvērtēts, ņemot vērā EEZ līguma 28. un 31. pantu.

i) Par iebildumiem attiecībā uz LESD 21., 45. un 49. panta pārkāpumu

35 Saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 21. pants, kurā vispārīgi noteiktas ikviena Savienības pilsoņa tiesības brīvi pārvietoties un uzturēties dalībvalstu teritorijā, ir precizēts LESD 45. pantā – par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību un LESD 49. pantā – par brīvību veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Līdz ar to attiecīgais nodokļu režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 45. un 49. pantu, pirms tas tiek izvērtēts, ņemot vērā EKL 21. pantu, ciktāl tas attiecas uz personām, kas no vienas dalībvalsts pārvietojas uz citu dalībvalsti, lai tur iekārtotos uz dzīvi, taču ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ.

– Par EKL 45. un 49. panta ierobežojumu pastāvēšanu

37 Visu Līguma noteikumu par personu brīvu pārvietošanos mērķis ir atvieglot Savienības pilsoņu visu veidu profesionālās darbības veikšanu visā tās teritorijā, un ar tiem ir aizliegti tādi pasākumi, kuri var radīt mazāk labvēlīgus apstākļus šiem pilsoņiem, ja tie vēlas veikt saimniecisko darbību citas dalībvalsts teritorijā (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Pat ja saskaņā ar šo noteikumu formulējumu to mērķis ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem, ir jākonstatē, ka šādā kontekstā dalībvalstu pilsoņiem it īpaši ir tiesības, kuras tiem tieši izriet no līguma, pamest savu izcelsmes valsti nolūkā ieceļot citas dalībvalsts teritorijā un tur uzturēties, lai nodarbotos ar saimniecisko darbību (spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tiesību normas, kuras traucē vai attur kādas dalībvalsts pilsoni atstāt tā izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos vai brīvību veikt uzņēmējdarbību, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tās ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgo pilsoņu pilsonības (šajā ziņā skat. spriedumus, 1988. gada 27. septembris, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts, kā arī 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Turklāt tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par personu brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Šajā gadījumā *CIRS* 10. panta 8. punktā ir paredzēts, ka veiktās kapitāla daļu maiņas gadījumā šīs maiņas rezultātā notikusī vērtspapīru piešķiršana iegādātās sabiedrības kapitāla daļu īpašniekiem ļauj neaplikt šos pēdējos minētos ar nodokli, ja viņi aplikšanas ar nodokļiem nolūkā turpina uzturēt jauno kapitāla daļu iegrāmatoto vērtību iepriekšējo līmenī, neskarot tiem, iespējams, piešķirtās vērtības

skaidrā naudā aplikšanu ar nodokli. Kā tiesas sēdē apstiprināja Portugāles Republika, nodoklis šādas maiņas ceļā gūtajam kapitāla pieaugumam no nodokļu maksātāja tiek piedzīts tikai tad, ja šīs maiņas ceļā iegūtās kapitāla daļas tiek galīgi nodotas, un tas tiek darīts šīs nodošanas brīdī.

42 Atkāpjoties no šī noteikuma, *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktā ir prasīts, lai nodokļu maksātāji, kuri savu dzīvesvietu pārceļ uz citu valsti, kas nav Portugāles Republika, ar nodokli apliekamajos ienākumos par gadu, kura laikā ir notikusi šī dzīvesvietas pārcelšana, ietvertu summu, kas saskaņā ar *CIRS* 10. panta 8. punktu nav aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas brīdī.

43 Tādējādi, lai gan nodokļu maksātājiem, kuri turpina dzīvot Portugāles teritorijā, maiņas gaitā gūtā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli tiek atlikta līdz vēlākai maiņas rezultātā iegūto kapitāla daļu nodošanai, nodokļu maksātājiem, kuri pārceļ savu dzīvesvietu ārpus Portugāles teritorijas, šīs dzīvesvietas pārcelšanas dēļ nodoklis par šīs maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu ir jānomaksā nekavējoties.

44 Šī atšķirīgā attieksme, kas attiecas uz attiecīgā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem brīdi, nodokļu maksātājam, kurš vēlas savu dzīvesvietu pārcelt ārpus Portugāles teritorijas, rada nelabvēlīgu stāvokli naudas līdzekļu ziņā salīdzinājumā ar nodokļu maksātāju, kurš saglabā dzīvesvietu šajā teritorijā. Pirmajam no tiem tikai šīs pārcelšanas dēļ vien ir jāmaksā nodoklis par vēl negūto kapitāla pieaugumu, kura tātad viņa rīcībā nav, savukārt otrajam minētais nodoklis būs jāsamaksā tikai tad un tikai tiktāl, ciktāl kapitāla pieaugums būs faktiski gūts (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 46. punkts).

45 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka naudas līdzekļu priekšrocības izslēgšana pārrobežu gadījumos, lai gan tā tiek piemērota līdzvērtīgās situācijās valsts teritorijā, ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 59. un 61. punkts).

46 No lietas materiāliem neizriet, ka šo atšķirīgo attieksmi varētu izskaidrot ar objektīvās situācijas atšķirībām, turklāt Portugāles Republika Tiesā nekādā veidā nav apgalvojusi, ka tas tā būtu. Attiecībā uz dalībvalsts tiesību aktiem, kuros ir paredzēts aplikt ar nodokli tās teritorijā jau iegūtu kapitāla pieaugumu, tās personas situācija, kas pārceļ savu dzīvesvietu no šīs dalībvalsts uz citu dalībvalsti, ir līdzīga tādas personas situācijai, kuras dzīvesvieta paliek pirmajā dalībvalstī, ciktāl tas attiecas uz tāda kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, kas saistīts ar aktīviem, kuri šajā dalībvalstī jau ir iegūti pirms dzīvesvietas pārcelšanas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 38. punkts).

47 No tā izriet, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļu maksātāju, kurš savu dzīvesvietu pārceļ ārpus Portugāles teritorijas, salīdzinājumā ar nodokļu maksātāju, kurš saglabā dzīvesvietu šajā teritorijā, attiecībā uz kapitāla daļu maiņas ceļā gūtā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktam ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 45. un 49. panta izpratnē.

– Par LESD 45. un 49. pantā garantēto brīvību ierobežojuma pamatojumu

48 Ir jāizvērtē, vai no *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta izrietošo LESD 45. un 49. pantā garantēto brīvību ierobežojumu pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi. Turklāt šādā gadījumā šim ierobežojumam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (it īpaši skat. spriedumus, 2007. gada 18. janvāris, Komisija/Zviedrija, C-104/06, EU:C:2007:40, 25. punkts, un 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts).

49 Šajā ziņā jāatgādina, ka dalībvalstij ir jāpierāda, pirmkārt, ka tās tiesiskais regulējums atbilst vispārējām interesēm, un, otrkārt, ka minētais tiesiskais regulējums atbilst samērīguma principam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 13. septembris, Komisija/Itālija, C-260/04, EU:C:2007:508, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Portugāles Republika atsaucas uz pamatojumu, kas izriet, pirmkārt, no nepieciešamības nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, otrkārt, nepieciešamības saglabāt nodokļu režīma saskaņotību un, treškārt, no nepieciešamības nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

51 Runājot, pirmkārt, par mērķi nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, jāatgādina, pirmkārt, ka šis pamatojums ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis un ka, otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Savienībā, dalībvalstu kompetencē joprojām ir līgumos vai vienpusēji noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Tomēr Komisija apgalvo, ka Portugāles Republika nevar balstīties uz 2011. gada 29. novembra spriedumu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), lai pamatotu pamatbrīvību ierobežojumu ar nepieciešamību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, jo šis spriedums attiecas uz sabiedrību, nevis fizisko personu aplikšanu ar nodokļiem par nerealizēto kapitāla pieaugumu. Gluži pretēji, tā uzskata, ka šajā kontekstā atbilstoši ir 2004. gada 11. marta spriedums *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) un 2006. gada 7. septembra spriedums *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), kuri attiecas uz fizisko personu aplikšanu ar nodokļiem par nerealizēto kapitāla pieaugumu to dzīvesvietas pārcelšanas gadījumā no dalībvalsts teritorijas uz citu dalībvalsti.

53 Lai gan 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) patiešām tika pasludināts sabiedrību kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem kontekstā, tas tomēr nemaina to, ka Tiesa pēc tam šajā spriedumā attīstītos principus transponēja arī fizisko personu kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem kontekstā (skat. spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 75.–78. punkts, un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 65.–67. punkts).

54 Šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, ka šajos divos pēdējos spriedumos runa bija par realizēto kapitāla pieaugumu, nevis, kā šajā lietā, par nerealizēto kapitāla pieaugumu. Proti, svarīgi ir tas, ka līdzīgi darījumi saistībā ar vienu vai otru šo kapitāla pieaugumu, kas veikti dalībvalsts tīri iekšējā kontekstā, atšķirībā no pārrobežu darījuma neizraisītu šā kapitāla pieauguma tūlītēju aplikšanu ar nodokli (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 71. punkts).

55 Turklāt, ciktāl Komisija apšauba mērķa nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm attiecībā uz fizisku personu aplikšanu ar nodokļiem izceļojot saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu ar pamatojumu, ka iespējamo kapitāla vērtības samazinājumu pēc dzīvesvietas pārcelšanas uz citu dalībvalsti šīs personas nevar atskaitīt šajā citā dalībvalstī, jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka varbūtēja kapitāla vērtības samazinājuma neņemšana vērā uzņēmējā dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij jauno kapitāla daļu galīgas nodošanas brīdī pārrēķināt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgi noteikts tad, kad nodokļu maksātājs savas dzīvesvietas pārcelšanas dēļ vairs nebija apliekams ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. punkts).

56 Tādējādi nav nekāda objektīva iemesla saistībā ar pamatojumu, kas izriet no mērķa nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, nošķirt fizisku un juridisku personu aplikšanu ar nodokļiem izceļojot saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu.

57 Turpinājumā jānorāda, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir piemērots, lai nodrošinātu aplikšanas ar nodokļiem sadalījuma starp attiecīgajām dalībvalstīm saglabāšanu. Galīgā aprēķina aplikšanas ar nodokļiem dzīvesvietas pārcelšanas brīdī mērķis ir piemērot izcelsmes dalībvalsts nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas tika gūts šīs dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā pirms minētās dzīvesvietas pārcelšanas. Pēc šīs pārcelšanas gūto kapitāla pieaugumu ar nodokļiem apliek vienīgi uzņemošajā dalībvalstī, kurā tas ir gūts, un tas palīdz izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas tam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts).

58 Attiecībā uz jautājumu par to, vai šī tiesību norma, kurā paredzēts, ka nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšanas brīdī no Portugāles uz citu valsti no kapitāla daļu maiņas izrietošais nerealizētais kapitāla pieaugums tiek tūlītēji aplikts ar nodokļiem, nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma mērķi, ir jāatgādina, ka 2011. gada 29. novembra spriedumā *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts) Tiesa jau nosprieda, ka tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai pārceļot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārcelšanas brīdī, ir nesamērīgs, jo pastāv līdzekļi, kas brīvību veikt uzņēmējdarbību aizskar mazāk nekā šī nodokļa tūlītēja piedziņa (šajā ziņā skat. spriedumus, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 85. punkts, kā arī 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šajā ziņā Tiesa uzskatīja, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, ir dota iespēja izvēlēties vai nu tūlītēji samaksāt šo nodokli, vai šā nodokļa summu samaksāt vēlāk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātajiem procentiem, būtu brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk aizskarošs pasākums nekā šī nodokļa tūlītēja piedziņa (skat. spriedumus, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 85. punkts, kā arī 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka attiecīgā dalībvalsts var ņemt vērā arī nodokļu nepiedzīšanas risku, kas, ritot laikam, tikai pieaug, tiesiskajā regulējumā, ko piemēro nodokļa parāda atliktam maksājumam, paredzot tādu pasākumu kā bankas garantijas iesniegšana (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. punkts).

60 Ņemot vērā iepriekšējos divos punktos minēto judikatūru, jāatzīst, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saistībā ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma nodrošināšanu starp dalībvalstīm, ciktāl attiecīgajās Portugāles tiesību normās nodokļu maksātājam, kurš savu dzīvesvietu pārceļ no Portugāles teritorijas uz citu dalībvalsti, nav dota iespēja izvēlēties vai nu, no vienas puses, tūlītēji samaksāt nodokli par kapitāla daļu maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu, vai, no otras puses, atlikt šā nodokļa summas samaksu, un tas nodokļu maksātājam katrā ziņā ir saistīts ar administratīvu slogu sakarā ar pārcelto aktīvu uzraudzību, un ar bankas garantijas sniegšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 74. punkts).

61 No tā izriet, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nevar pamatot LESD 45. un 49. pantā garantēto brīvību ierobežojumu, kas izriet no *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta.

62 Otrkārt, attiecībā uz pamatojumu ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, ir jāatgādina, ka Tiesa to ir atzinusi par primāru vispārējo interešu iemeslu. Lai uz šādu pamatojumu balstīts arguments varētu tikt ņemts vērā, Tiesa ir prasījusi pierādīt, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 74. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Šajā gadījumā Portugāles Republika apgalvo, ka attiecīgā valsts tiesību norma ir nepieciešama, lai nodrošinātu šo saskaņotību, jo nodokļu priekšrocība, kas sniegta aplikšanas ar nodokli atlikšanas veidā, beidzas tad, kad vēlāka aplikšana ar nodokli kļūst neiespējama tāpēc, ka šo priekšrocību saņēmušais nodokļu maksātājs zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā. Šī dalībvalsts uzskata, ka nodokļa samaksas atlikšanas režīma pienācīgai darbībai ir būtiski, lai attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju un to pašu aplikšanu ar nodokļiem pastāvētu saistība starp nodokļu priekšrocības sniegšanu, atliekot aplikšanu ar nodokli, un kapitāla pieauguma faktisku aplikšanu ar nodokļiem vēlākā brīdī.

64 Šajā ziņā jāatzīst, ka Portugāles Republika nav pierādījusi, ka pastāv tieša saikne starp *CIRS* 10. panta 8. punktā paredzēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar konkrētu nodokļu maksājumu. Lai gan *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktā paredzētajā pārrobežu situācijā atbilstoši *CIRS* 10. panta 8. punktam piešķirtā nodokļu priekšrocība tiek atsvērta ar nodokļu maksājumu, jo maksājamā nodokļa summa katrā ziņā tiek piedzīta nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšanas ārpus Portugāles brīdī, tas tā ir citādi *CIRS* 10. panta 8. punktā paredzētajā pilnībā iekšējā situācijā. No šīs tiesību normas pārbaudes izriet, ka nodokļa par kapitāla daļu maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu piedziņa notiek vienīgi tādā iespējamā gadījumā, ja šīs maiņas rezultātā iegūtās kapitāla daļas tiek galīgi nodotas. Kā savu secinājumu 60. punktā norādījis ģenerāladvokāts, tik ilgi, kamēr nodokļu maksātājs, kurš nenodod saņemtās kapitāla daļas, saglabā savu dzīvesvietu Portugālē, viņš joprojām var izmantot *CIRS* 10. panta 8. punktā paredzēto atbrīvojumu, tādējādi padarot sev nodokļa piedzīšanu nākotnē vienīgi varbūtēju. No tā izriet, ka apgalvotā tiešā saikne starp maksātājam piešķirto nodokļu priekšrocību un tā aplikšanu ar nodokļiem nav pārliecinoša (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2006. gada 26. oktobris, Komisija/Portugāle, C-345/05, EU:C:2006:685, 27. punkts).

65 Tādējādi ir jānoraida Portugāles Republikas arguments, saskaņā ar kuru attiecīgo tiesību normu pamato nepieciešamība saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

66 Treškārt, attiecībā uz pamatojumu, kas balstīts uz nodokļu kontroles efektivitāti un cīņu pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir jāatzīst, ka Portugāles Republika savā iebildumu rakstā ir vienīgi pieminējusi šo pamatojumu, to nekādā veidā neizvēršot.

67 No tā izriet, ka šādu pamatojumu nevar atbalstīt.

68 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir ar LESD 45. un 49. pantu aizliegts ierobežojums un ka Komisijas iebildums par šajos LESD pantos paredzēto attiecīgās dalībvalsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

– Par iebildumu saistībā ar LESD 21. panta pārkāpumu

69 Runājot par Savienības pilsoņiem, kas vēlas pārvietoties Savienības iekšienē ar saimniecisko darbību nesaistītu iemeslu dēļ, attiecībā uz iebildumu saistībā ar LESD 21. panta pārkāpumu tādu pašu iemeslu dēļ ir jānonāk pie šāda paša secinājuma (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 91. punkts).

ii) Par EEZ līguma 28. un 31. panta ierobežojumu

70 Iesākumā ir jānorāda, ka minētie EEZ līguma 28. un 31. panta noteikumi ir analogi LESD 45. un 49. panta noteikumiem (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 95. punkts).

71 Ir taisnība, ka Savienības judikatūru par aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar, pilnībā pārnesot, attiecināt uz brīvībām, kas garantētas ar EEZ līgumu, jo šāda aprite iekļaujas atšķirīgā tiesiskā kontekstā (spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 81. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Tomēr šajā gadījumā Portugāles Republika nav norādījusi iemeslus, kuru dēļ apsvērumi par attaisnojuma neesamību līgumā garantēto aprites brīvību ierobežojumiem, kas lika nonākt pie šā sprieduma 61., 65. un 66. punktā ietvertajiem atzinumiem, nebūtu tāpat piemērojami EEZ līgumā garantētajām brīvībām.

73 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir ar EEZ līguma 28. un 31. pantu aizliegts ierobežojums un ka Komisijas iebildums par šajos EEZ līguma pantos paredzēto attiecīgās dalībvalsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

2. Par visa ar darbību, kura tiek īstenota uz individuāla pamata, saistītā īpašuma nodošanu sabiedrībai

a) Lietas dalībnieku argumenti

74 Komisija apgalvo, ka gadījumā, kad fiziska persona sabiedrībai nodod aktīvus un pasīvus apmaiņai pret kapitāla daļām, *CIRS* 38. pantā ir paredzēta atšķirīga attieksme nodokļu jomā atkarībā no tā, vai šī nodošana tiek veikta sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas Portugālē, vai sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas ārpus tās teritorijas. Pirmajā gadījumā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokļiem notiek vienīgi brīdī, kad šie aktīvi un pasīvi ir tikuši nodoti sabiedrībai, kas tos saņem, ja ir izpildīti arī citi nosacījumi. Savukārt otrajā gadījumā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokļiem ir tūlītēja. Komisija uzskata, ka Portugāles Republikai būtu jāpiemēro tas pats noteikums neatkarīgi no tā, vai sabiedrībai, kurai tiek nodoti aktīvi un pasīvi, juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas vai neatrodas Portugālē.

75 Tādējādi tā uzskata, ka *CIRS* 38. pants ir pretrunā LESD 49. pantam un EEZ līguma 31. pantam un iebildumā attiecībā uz *CIRS* 10. pantu izklāstīto iemeslu dēļ pārsniedz nodokļu režīma efektivitātes nodrošināšanai nepieciešamo. Portugāles Republika varētu, piemēram, saskaņā ar Direktīvu 2011/16 regulāri pieprasīt informāciju tās dalībvalsts kompetentajām iestādēm, kurā atrodas sabiedrības, kam tiek nodoti aktīvi un pasīvi, juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs, lai pārbaudītu, vai tā vēl arvien ir to turētāja. Komisija uzskata, ka attiecīgais kapitāla pieaugums ir apliekams ar nodokļiem vienīgi tad, ja tiek konstatēts, ka nodotos pasīvus šī sabiedrība ir nodevusi tālāk. Komisija tostarp atsaucas uz Direktīvu 2010/24, kura esot atbilstoša arī tādās situācijās, kurās nodoklis par kapitāla pieaugumu nav ticis samaksāts.

76 Portugāles Republika apgalvo, ka *CIRS* 38. pantā ir paredzēta aplikšanas ar nodokļiem atlikšana kapitāla pieaugumam, kas saistīts ar sabiedrību izveidošanu vai akciju kontrolpaketi jau pastāvošās sabiedrībās, ieguldot visu fiziskas personas uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodoto īpašumu. Šīs tiesību normas mērķis esot ļaut mainīt juridisko formu, kādā tiek veikta saimnieciskā darbība, šī īpašuma ieguldīšanas rezultātā radušos kapitāla pieaugumu neapliekot ar nodokļiem šī ieguldījuma izdarīšanas brīdī. Aplikšanas ar nodokļiem atlikšana līdz vēlākam nodotā īpašuma elementu nodošanas brīdim, ar nosacījumu, ka tiek ievērotas noteiktas prasības saņēmējai sabiedrībai attiecībā uz nodoto īpašuma elementu iegrāmatošanu, ļaujot nodrošināt saimnieciskās pēctecības principa ievērošanu un tādējādi ļaujot nodrošināt atbilstošo ienākumu aplikšanu ar nodokļiem. Ar saņēmējas sabiedrības juridisko adresi vai faktisko vadības centru saistītais nosacījums esot nepieciešams, lai, nepastāvot saskaņošanas pasākumiem, nodrošinātu saimnieciskās pēctecības principa ievērošanu un nodoto aktīvu un pasīvu vēlāku aplikšanu ar nodokļiem, jo ar sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas ārpus Portugāles, aplikšanu ar nodokļiem saistītā nodokļu ieturēšanas kompetence vairs nav Portugāles Republikai, bet gan valstij, kuras teritorijā šai sabiedrībai ir juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs.

77 Tādējādi aplūkojamais pasākums atbilst nodokļu teritorialitātes principam, un to pamato nepieciešamība nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm.

b) Tiesas vērtējums

78 *CIRS* 38. pantā paredzētais režīms ir vispirms jāpārbauda no LESD 49. panta viedokļa, pirms to pārbauda no EEZ līguma 31. panta viedokļa.

i) Par iebildumu saistībā ar LESD 49. panta pārkāpumu

79 Ievadam jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst ikviens dalībvalsts rezidents neatkarīgi no pilsonības, kuram citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā pieder daļas, kas tam piešķir noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem, ļaujot kontrolēt šīs sabiedrības darbības (skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *X*, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

80 Šajā lietā jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punktā paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana atbilstoši šīs pašas tiesību normas b) apakšpunktam ir pakārtota nosacījumam, ka fiziskajai personai, kura veic visa uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodotā īpašuma nodošanu kādai sabiedrībai, pieder vismaz 50 % no tās kapitāla.

81 Tādējādi uz *CIRS* 38. panta 1. punktu attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

82 Šajā pašā tiesību normā ir paredzēts, ka, ja ir izpildīti *CIRS* 38. panta 1. punkta a)–e) apakšpunktā ietvertie nosacījumi, nav jānosaka ar nodokli apliekamā peļņa atbilstoši sabiedrības kapitāla realizācijai, kas gūta visa uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodotā īpašuma pārejas ceļā, kuru veikusi fiziska persona. Saskaņā ar *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek prasīts, lai vienība, kam īpašums tiek nodots, būtu sabiedrība, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā. Kā Tiesas sēdē apstiprināja Portugāles Republika, šādā gadījumā nodoklis tiek piedzīts no saņēmējas sabiedrības brīdī, kad attiecīgie īpašuma elementi tiek nodoti tālāk. Savukārt tad, kad saņēmējas sabiedrības juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs neatrodas Portugālē, fiziskā persona, kas veic nodošanu, nevar izmantot *CIRS* 38. panta 1. punktā paredzēto nodokļu priekšrocību, un tai nodoklis par kapitāla pieaugumu ir jāsamaksā nekavējoties.

83 No tā izriet, ka gadījumā, kad fiziskas personas nodod visu attiecīgo īpašumu sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, nodoklis par kapitāla pieaugumu jāmaksā saņēmējai sabiedrībai brīdī, kad tā šī īpašuma elementus nodod tālāk, savukārt fiziskās personas, kas visu šo īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā valstī, nevis Portugāles Republikā, kļūst atbildīgas par nodokļa par kapitāla pieaugumu samaksu šīs nodošanas brīdī.

84 Jāatzīst, ka šāds nodokļu režīms rada nelabvēlīgu situāciju naudas līdzekļu ziņā nodokļu maksātājam, kas visu attiecīgo īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas ārpus Portugāles, salīdzinājumā ar tādu nodokļu maksātāju, kas šo pašu īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, un tādējādi tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums šā sprieduma 37.–40. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē.

85 Turklāt no lietas materiāliem neizriet, ka šo atšķirību var izskaidrot ar objektīvās situācijas atšķirībām, turklāt Portugāles Republika Tiesā nekādā veidā nav apgalvojusi, ka tas tā būtu.

86 Lai pamatotu no attiecīgās tiesību normas izrietošo līgumā garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, Portugāles Republika atsaucas, pirmkārt, uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu un, otrkārt, uz nepieciešamību nodrošināt saimniecisko pēctecību.

87 Pirmkārt, attiecībā uz mērķi nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatzīst, ņemot vērā šī sprieduma 59. punktā norādīto, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts pārsniedz izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo, jo pastāv līdzekļi, kas brīvību veikt uzņēmējdarbību aizskar mazāk nekā tūlītēja aplikšana ar nodokļiem.

88 Šādos apstākļos no *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkta izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

89 Otrkārt, attiecībā uz pamatojumu saistībā ar nepieciešamību nodrošināt saimniecisko pēctecību Portugāles Republika atsaucas uz nepieciešamību aplikšanas ar nodokļiem atlikšanu pakārtot zināmām prasībām saņēmējai sabiedrībai attiecībā uz nodoto īpašuma elementu iegrāmatošanu. Šī dalībvalsts uzskata, ka šādu prasību ievērošanu, nepastāvot saskaņošanas pasākumiem, nevar nodrošināt attiecībā uz sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā dalībvalstī, jo attiecībā uz tām kompetence ir nevis Portugāles Republikai, bet gan rezidences valstij.

90 Šajā ziņā jānorāda, ka prasība par to, ka saņēmējas sabiedrības juridiskajai adresei un faktiskajam vadības centram ir jāatrodas Portugālē, tādējādi ir domāta, lai galu galā nodrošinātu Portugāles valstij iespēju faktiski aplikt ar nodokļiem attiecīgo kapitāla pieaugumu. Kā norādīts šā sprieduma 87. un 88. punktā, šis mērķis nevar pamatot atšķirīgu attieksmi pret fiziskām personām atkarībā no tā, vai tās visu attiecīgo īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālē vai kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā valstī, jo šādu mērķi var sasniegt, nenodalot pilnībā iekšējas situācijas un pārrobežu situācijas. Tādējādi minētajos punktos norādīto iemeslu dēļ no *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkta izrietošais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums attiecībā pret šo mērķi ir nesamērīgs.

91 Šādos apstākļos jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir ar LESD 49. pantu aizliegts ierobežojums un Komisijas iebildums par šajā LESD pantā paredzēto attiecīgās dalībvalsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

ii) Par iebildumu attiecībā uz EEZ līguma 31. panta pārkāpumu

92 Portugāles Republika nav norādījusi iemeslus, kuru dēļ apsvērumi par attaisnojuma neesamību LESD garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem, kas lika nonākt pie šā sprieduma 87.–90. punktā ietvertajiem atzinumiem, nebūtu tāpat piemērojami EEZ līgumā garantētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

93 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir ar EEZ līguma 31. pantu aizliegts ierobežojums un Komisijas iebildums par šajā EEZ līguma pantā paredzēto attiecīgās dalībvalsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

94 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāatzīst, ka:

— pieņemot un paturot spēkā *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņš ir zaudējis rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar šī kodeksa 10. panta 8. punktu nav tikusi aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas brīdī, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, un

— pieņemot un paturot spēkā šī paša kodeksa 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar kuru šajā tiesību normā paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana tiek attiecināta vienīgi uz fiziskām personām, kas visu uz individuāla pamata veiktas uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodoto

īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālē, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā un EEZ līguma 31. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

95 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.

96 Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt pašai savus, kā arī atlīdzināt Komisijas tiesāšanās izdevumus.

97 Saskaņā ar šī reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Vācijas Federatīvā Republika tādējādi sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) pieņemot un paturot spēkā *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss) 10. panta 9. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņš ir zaudējis rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar šī kodeksa 10. panta 8. punktu nav tikusi aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas brīdī, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus;

2) pieņemot un paturot spēkā šī paša kodeksa 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar kuru šajā tiesību normā paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana tiek attiecināta vienīgi uz fiziskām personām, kas visu uz individuāla pamata veiktas uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodoto īpašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālē, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. pantā paredzētos pienākumus;

3) Portugāles Republika sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus;

4) Vācijas Federatīva Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

[Paraksti]