Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 21ης Δεκεμβρίου 2016*

«Παράβαση κράτους μέλους — Άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ — Άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο — Ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων — Ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων — Ελευθερία εγκαταστάσεως — Φορολογία φυσικών προσώπων για την υπεραξία που προκύπτει κατά την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων — Φορολογία φυσικών προσώπων για την υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας — Φορολογία των ιδιωτών κατά την έξοδο από τη χώρα — Άμεση είσπραξη του φόρου — Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των φυσικών προσώπων που ανταλλάσσουν εταιρικά μερίδια και διατηρούν την κατοικία τους στην ημεδαπή και, αφετέρου, των φυσικών προσώπων που προβαίνουν σε τέτοια ανταλλαγή και μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου — Διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των φυσικών προσώπων που μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων τα οποία χρησιμοποιούνται για την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας σε εταιρία με έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία και, αφετέρου, των φυσικών προσώπων που μεταβιβάζουν τα στοιχεία αυτά σε εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου — Αναλογικότητα»

Στην υπόθεση C-503/14,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 258 ΣΛΕΕ λόγω παραβάσεως, που ασκήθηκε στις 11 Νοεμβρίου 2014,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους G. Braga da Cruz και W. Roels,

προσφεύγουσα,

κατά

Πορτογαλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον L. Inez Fernandes, την M. Rebelo και τον J. Martins da Silva,

καθής,

υποστηριζόμενης από:

την **Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

παρεμβαίνουσα,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, E. Levits, C. Vajda (εισηγητή), K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Μαρτίου 2016,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να κρίνει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις των άρθρων 10 και 38 του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στο εξής: CIRS), κατά τις οποίες ο φορολογούμενος ο οποίος ανταλλάσσει εταιρικά μερίδια και μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος εκτός της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ή μεταβιβάζει στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που χρησιμοποιούνται για την άσκηση ατομικής δραστηριότητας με αντάλλαγμα μερίδια εταιρίας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή οφείλει, στην πρώτη περίπτωση, να περιλάβει, όσον αφορά τις επίμαχες συναλλαγές, όλα τα μη φορολογηθέντα εισοδήματα στη φορολογητέα βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν ακόμα φορολογικός κάτοικος ημεδαπής και, στη δεύτερη περίπτωση, δεν απολαύει ουδεμίας αναβολής της φορολογήσεως για την επίμαχη συναλλαγή, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ, καθώς και τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ).

I – Το νομικό πλαίσιο

Α – *Η Συμφωνία ΕΟΧ*

2 Το άρθρο 28 της Συμφωνίας ΕΟΧ ορίζει τα εξής:

«1. Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων μεταξύ των κρατών μελών της ΕΚ και των κρατών της ΕΖΕΣ.

2. Η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων συνεπάγεται την κατάργηση κάθε διακρίσεως, λόγω ιθαγενείας μεταξύ των εργαζομένων των κρατών μελών της ΕΚ και των κρατών της ΕΖΕΣ, όσον αφορά την απασχόληση, την αμοιβή και τους άλλους όρους εργασίας και απασχόλησης.

3. Υπό την επιφύλαξη των περιορισμών που δικαιολογούνται από λόγους δημοσίας τάξεως, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας, η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνει το δικαίωμά τους:

α) να αποδέχονται κάθε πραγματική προσφορά εργασίας·

β) να διακινούνται ελεύθερα, για τον σκοπό αυτό, στο έδαφος των κρατών μελών της ΕΚ και των κρατών της ΕΖΕΣ·

γ) να διαμένουν σε ένα από τα κράτη μέλη της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ με σκοπό να ασκούν εκεί ορισμένη εργασία σύμφωνα με τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που διέπουν την απασχόληση των εργαζομένων υπηκόων αυτού του κράτους·

δ) να παραμένουν στο έδαφος ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ και μετά την άσκηση σε αυτό ορισμένης εργασίας.

4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται προκειμένου περί απασχολήσεως στη δημόσια διοίκηση.

5. Οι ειδικές διατάξεις όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων περιλαμβάνονται στο παράρτημα V.»

3 Το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ έχει ως εξής:

«1. Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν υπάρχουν περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης των υπηκόων ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή της ΕΖΕΣ στο έδαφος οιουδήποτε άλλου από τα κράτη αυτά. Αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιρειών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους της ΕΚ ή κράτους της ΕΖΕΣ που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος οιουδήποτε από τα κράτη αυτά.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιρειών κατά την έννοια του άρθρου 34, δεύτερο εδάφιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου 4.

2. Οι ειδικές διατάξεις όσον αφορά το δικαίωμα εγκατάστασης περιλαμβάνονται στα παραρτήματα VIII ώς XI.»

Β – *Το πορτογαλικό δίκαιο*

4 Κατά το άρθρο 10 του CIRS, το οποίο τιτλοφορείται «Υπεραξία»:

«1. Συνιστούν υπεραξία τα κέρδη τα οποία, χωρίς να θεωρούνται εισοδήματα από επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα, κεφάλαια ή ακίνητα, προκύπτουν από:

a) τη μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων και τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε στοιχείου της προσωπικής περιουσίας στην επιχειρηματική και επαγγελματική δραστηριότητα που ασκεί ατομικώς ο κύριός του·

b) την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων, συμπεριλαμβανομένης της εξαγοράς τους και της αποσβέσεώς τους με μείωση του κεφαλαίου, και άλλων κινητών αξιών, καθώς και την αξία που καταβάλλεται στους εταίρους κατόπιν της διανομής και λογίζεται ως υπεραξία κατά το άρθρο 81 του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων]·

[...]

3. Τα κέρδη θεωρείται ότι αποκομίζονται κατά τον χρόνο της διενέργειας των πράξεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1 [...]

[...]

4. Το κέρδος που υπόκειται στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων αποτελείται από:

a) τη διαφορά μεταξύ της αξίας πωλήσεως και της αξίας αγοράς, κατόπιν αφαιρέσεως, κατά περίπτωση, του μέρους που χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από κεφάλαια, στις περιπτώσεις που προβλέπονται στα σημεία a, b και c της παραγράφου 1·

[...]

8. Σε περίπτωση ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων κατά τους όρους των άρθρων 73, παράγραφος 5, και 77, παράγραφος 2, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, η λόγω της ανταλλαγής αυτής απόδοση στους εταίρους της εξαγοραζόμενης εταιρίας των τίτλων που αντιστοιχούν στο εταιρικό κεφάλαιο δεν δημιουργεί φορολογική υποχρέωση σε βάρος τους, αν αυτοί εξακολουθούν να αποτιμούν, για φορολογικούς σκοπούς, τα νέα εταιρικά μερίδια στο ύψος της αξίας των παλαιών. Η αξία αυτή προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του παρόντος κώδικα, με την επιφύλαξη της φορολογήσεως της τυχόν αξίας που καταβάλλεται στους εταίρους σε μετρητά.

9. Για την περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν επίσης τα εξής:

a) Αν ο εταίρος παύσει να είναι κάτοικος Πορτογαλίας, ενόψει της επιβολής φόρου για το έτος κατά το οποίο επήλθε η μεταβολή της κατοικίας, ως υπεραξία λογίζεται το ποσό το οποίο, δυνάμει της παραγράφου 8, δεν φορολογήθηκε κατά την ανταλλαγή των εταιρικών μεριδίων και το οποίο αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των ληφθέντων εταιρικών μεριδίων και της αξίας κτήσεως των παλαιών, η οποία προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του παρόντος κώδικα·

b) Οι διατάξεις του άρθρου 73, παράγραφος 10, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων έχουν ανάλογη εφαρμογή.

10. Οι διατάξεις των παραγράφων 8 και 9 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τη διανομή μεριδίων ή μετοχών στις περιπτώσεις συγχωνεύσεως ή διασπάσεως εταιριών στις οποίες έχει εφαρμογή το άρθρο 74 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

[...]»

5 Το άρθρο 38 του CIRS, το οποίο έχει τον τίτλο «Εισφορά περιουσίας για τον σχηματισμό εταιρικού κεφαλαίου», ορίζει τα εξής:

«1. Δεν επιβάλλεται φόρος για τον σχηματισμό εταιρικού κεφαλαίου σε περίπτωση μεταβιβάσεως του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας από φυσικό πρόσωπο, εφόσον πληρούνται όλες οι κάτωθι προϋποθέσεις:

a) ο φορέας προς τον οποίο μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία είναι εταιρία και έχει την καταστατική της έδρα και την πραγματική της διοίκηση στην Πορτογαλία·

b) το φυσικό πρόσωπο που προβαίνει στη μεταβίβαση κατέχει τουλάχιστον το 50 % του κεφαλαίου της εταιρίας και η ασκούμενη από την εταιρία αυτή δραστηριότητα είναι, κατ' ουσίαν, όμοια με τη δραστηριότητα που ασκούνταν ατομικώς·

c) ως αξία των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού λαμβάνεται υπόψη, ενόψει της μεταβιβάσεως, η αξία που έχει καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του φυσικού προσώπου, ήτοι η αξία που προκύπτει κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος κώδικα ή από τις αναπροσαρμογές που πραγματοποιούνται βάσει φορολογικών διατάξεων·

d) η αξία των μεριδίων του κεφαλαίου που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση αντιστοιχεί, ενόψει της φορολογήσεως των κερδών ή των ζημιών από τυχόν μεταγενέστερη μεταβίβαση, στην καθαρή αξία των μεταβιβασθέντων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, η οποία εκτιμάται σύμφωνα με το προηγούμενο σημείο·

e) η εταιρία του σημείου a δεσμεύεται, διά δηλώσεως, να τηρεί τις διατάξεις του άρθρου 77 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων· η δήλωση αυτή επισυνάπτεται στη δήλωση εισοδημάτων του φυσικού προσώπου για το οικονομικό έτος κατά το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται όταν στη μεταβιβασθείσα περιουσία περιλαμβάνονται στοιχεία για τα οποία εχώρησε αναβολή της φορολογήσεως των κερδών κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 3, σημείο b.

3. Τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από οποιαδήποτε εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση των μεριδίων του εταιρικού κεφαλαίου που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση της παραγράφου 1 χαρακτηρίζονται, για διάστημα πέντε ετών από την ημερομηνία της μεταβιβάσεως, ως εισοδήματα από επιχειρηματική και επαγγελματική δραστηριότητα και θεωρούνται ως καθαρά εισοδήματα κατηγορίας Β. Κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν επιτρέπεται η διενέργεια καμίας πράξεως επί των εταιρικών μεριδίων που απολαύουν καθεστώτος ουδετερότητας, ειδάλλως τα κέρδη θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν κατά τον χρόνο διενέργειας των πράξεων αυτών και προσαυξάνονται κατά 15 % για κάθε έτος ή τμήμα έτους που παρήλθε αφότου διενεργήθηκε η εισφορά περιουσίας για τον σχηματισμό του εταιρικού κεφαλαίου, προστίθενται δε στο εισόδημα του έτους κατά το οποίο διενεργήθηκαν οι εν λόγω πράξεις.»

6 Κατά το άρθρο 77, παράγραφος 1, του κώδικα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων:

«Όταν έχει εφαρμογή το καθεστώς που θεσπίζει το άρθρο 38, παράγραφος 1, του [CIRS], τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρίζονται στα λογιστικά βιβλία της λήπτριας εταιρίας με την αξία που ορίζεται στην εν λόγω παράγραφο 1, στοιχείο c, και ο καθορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων της εταιρίας αυτής γίνεται ως εξής:

a) τα αποτελέσματα που αφορούν τα στοιχεία της μεταβιβασθείσας περιουσίας υπολογίζονται σαν να μην έχει επέλθει μεταβίβαση·

b) οι προσαυξήσεις και οι αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού διενεργούνται σύμφωνα με το καθεστώς που εφαρμόστηκε κατά τον καθορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος του φυσικού προσώπου·

c) οι προβλέψεις που μεταβιβάστηκαν διέπονται, από φορολογικής απόψεως, από το καθεστώς που εφαρμοζόταν για αυτές κατά τον καθορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος του φυσικού προσώπου.»

II – Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

7 Στις 17 Οκτωβρίου 2008 η Επιτροπή απηύθυνε προς την Πορτογαλική Δημοκρατία προειδοποιητική επιστολή με την εκτίμηση ότι το εν λόγω κράτος μέλος είχε παραβεί τις υποχρεώσεις που υπέχει με βάση τα άρθρα 18, 39 και 43 ΕΚ, νυν άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ αντιστοίχως, καθώς και τα άρθρα 28

και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, επειδή φορολογεί την αφανή υπεραξία από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος ή σε περίπτωση μεταβιβάσεως σε εταιρία στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που χρησιμοποιούνται για την άσκηση οικονομικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας από φυσικό πρόσωπο, εφόσον η εταιρία προς την οποία μεταβιβάζονται τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού έχει την έδρα ή την πραγματική διοίκησή της σε άλλο κράτος.

8 Η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στην ανωτέρω προειδοποιητική επιστολή με την από 15 Μαΐου 2009 επιστολή, αμφισβητώντας τη θέση της Επιτροπής.

9 Επειδή δεν θεώρησε ικανοποιητική την απάντηση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η Επιτροπή εξέδωσε τις 3 Νοεμβρίου 2009 αιτιολογημένη γνώμη με την οποία εκτίμησε ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τις διατάξεις των άρθρων 10 και 38 του CIRS, κατά τις οποίες ο φορολογούμενος που μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος ή μεταβιβάζει στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που χρησιμοποιούνται για την άσκηση ατομικής δραστηριότητας με αντάλλαγμα μερίδια εταιρίας με έδρα ή πραγματική διοίκηση σε άλλο κράτος οφείλει να περιλάβει όλα τα μη φορολογηθέντα εισοδήματα στη φορολογητέα βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν ακόμα φορολογικός κάτοικος ημεδαπής. Η Επιτροπή κάλεσε επίσης το εν λόγω κράτος μέλος να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί με την αιτιολογημένη αυτή γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών από την παραλαβή της.

10 Η Πορτογαλική Δημοκρατία απάντησε στην εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη, υποστηρίζοντας ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής ήταν αβάσιμες.

11 Στις 28 Οκτωβρίου 2011, η Επιτροπή απηύθυνε προς την Πορτογαλική Δημοκρατία συμπληρωματική προειδοποιητική επιστολή στην οποία το θεσμικό αυτό όργανο αναφέρθηκε στο άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS, όπως είχε τροποποιηθεί, επισημαίνοντας συγχρόνως ότι η θέση την οποία είχε διατυπώσει στην προειδοποιητική επιστολή και στην αιτιολογημένη γνώμη δεν είχε μεταβληθεί. Η Επιτροπή ενέμεινε επίσης στη θέση της σχετικά με το άρθρο 38 του CIRS, όπως αυτή αποτυπωνόταν στην προειδοποιητική επιστολή και στην αιτιολογημένη γνώμη.

12 Κατόπιν της απαντήσεως της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στην ανωτέρω συμπληρωματική προειδοποιητική επιστολή, με την οποία το εν λόγω κράτος μέλος εξακολουθούσε να υποστηρίζει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής ήταν αβάσιμες, η Επιτροπή απηύθυνε στις 22 Νοεμβρίου 2012 προς το εν λόγω κράτος μέλος συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία, αφενός, επανέλαβε την αιτίαση ότι τα άρθρα 10 και 38 του CIRS αντέβαιναν στα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ και τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ και, αφετέρου, κάλεσε το κράτος μέλος αυτό να συμμορφωθεί με την ως άνω συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών.

13 Δεδομένου ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία, με την από 23 Ιανουαρίου 2013 απάντησή της, επανέλαβε ότι η θέση της Επιτροπής ήταν εσφαλμένη, η τελευταία αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

III – Επί της προσφυγής

Α – *Επί της φερόμενης ως αόριστης και ανακριβούς οριοθετήσεως του αντικειμένου της διαφοράς*

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

14 Η Πορτογαλική Δημοκρατία, μολονότι δεν προβάλλει τύποις ένσταση απαραδέκτου της προσφυγής, υποστηρίζει εντούτοις ότι οι τροποποιήσεις τις οποίες επέφερε η Επιτροπή στο αιτητικό της προσφυγής της σε σχέση με τα συμπεράσματα της αιτιολογημένης γνώμης και της συμπληρωματικής

αιτιολογημένης γνώμης δεν συνιστούν απλές διευκρινίσεις, αλλά ουσιώδη μεταβολή του αρχικού αντικειμένου της διαφοράς, όπως αυτό συνάγεται από τις ως άνω αιτιολογημένες γνώμες. Ειδικότερα, κατά το εν λόγω κράτος μέλος, οι αιτιάσεις που διατυπώνονται στις ως άνω αιτιολογημένες γνώμες δεν αντιστοιχούν στο γράμμα των άρθρων 10 και 38 του CIRS, που είναι όμως οι διατάξεις στις οποίες στηρίχθηκε η Επιτροπή, και, επομένως, δεν συντρέχει καμία παράβαση.

15 Η Επιτροπή επισημαίνει ότι επέφερε ήσσονος σημασίας τροποποιήσεις στο αιτητικό της προσφυγής της σε σχέση με τα συμπεράσματα της αιτιολογημένης γνώμης, ώστε να ληφθούν υπόψη οι διευκρινίσεις που παρέσχε η Πορτογαλική Δημοκρατία κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας, και ιδίως με την απάντησή της στη συμπληρωματική αιτιολογημένη γνώμη. Υποστηρίζει ότι οι τροποποιήσεις αυτές ουδόλως μεταβάλλουν το νόημα και το περιεχόμενο των αιτιάσεων κατά του εν λόγω κράτους μέλους και ότι έγιναν πλήρως σεβαστά τα δικαιώματα άμυνάς του.

2. Εκτίμηση του Δικαστηρίου

16 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι το αντικείμενο της προσφυγής που ασκείται δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ οριοθετείται κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία που προβλέπει η διάταξη αυτή και, συνεπώς, η προειδοποιητική επιστολή, η αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής και η προσφυγή πρέπει να στηρίζονται σε πανομοιότυπες αιτιάσεις, η επιταγή αυτή δεν μπορεί να βαίνει μέχρις σημείου να απαιτείται οπωσδήποτε απόλυτη σύμπτωση ως προς τη διατύπωση των πράξεων αυτών, εφόσον το αντικείμενο της διαφοράς δεν διευρύνθηκε ή δεν τροποποιήθηκε. Ειδικότερα, η Επιτροπή έχει τη δυνατότητα να διευκρινίζει στο δικόγραφο της προσφυγής της τις αρχικές αιτιάσεις της, υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι δεν μεταβάλλει το αντικείμενο της διαφοράς (βλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κύπρου, C-515/14, EU:C:2016:30, σκέψεις 12 και 13 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

17 Εν προκειμένω, η Επιτροπή εξέθεσε με σαφήνεια τόσο στο πλαίσιο της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας όσο και ενώπιον του Δικαστηρίου ότι προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ τα άρθρα 10 και 38 του CIRS, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ, καθώς και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

18 Επιπλέον, ο συνδυασμός του διατακτικού της αιτιολογημένης γνώμης και της συμπληρωματικής αιτιολογημένης γνώμης με τα άρθρα 10 και 38 του CIRS παρείχε στην Πορτογαλική Δημοκρατία τη δυνατότητα να κατανοήσει, αφενός, ποιες είναι οι προβλεπόμενες στα άρθρα αυτά περιπτώσεις τις οποίες αφορούν οι ως άνω αιτιολογημένες γνώμες της Επιτροπής και, αφετέρου, τις έννομες συνέπειες της εφαρμογής των εν λόγω άρθρων οι οποίες, κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, δεν συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης.

19 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή ούτε διεύρυνε ούτε μετέβαλε το αντικείμενο της διαφοράς, όπως αυτό οριοθετήθηκε κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η οριοθέτηση του αντικειμένου της διαφοράς είναι αόριστη και ανακριβής δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση το παραδεκτό της προσφυγής και πρέπει, ως εκ τούτου, να απορριφθεί.

Β – *Επί της ουσίας*

21 Αφενός, η Επιτροπή προσάπτει στην Πορτογαλική Δημοκρατία ότι, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 10 του CIRS, κατά το οποίο ο φορολογούμενος που ανταλλάσσει εταιρικά μερίδια και μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος ή σε άλλο κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) οφείλει να περιλάβει, όσον αφορά τις επίμαχες συναλλαγές, όλα τα μη φορολογηθέντα

εισοδήματα στη φορολογητέα βάση του τελευταίου οικονομικού έτους κατά το οποίο θεωρούνταν ακόμα φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ και τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

22 Αφετέρου, η Επιτροπή προσάπτει στο εν λόγω κράτος μέλος ότι, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 38 του CIRS, κατά το οποίο ο φορολογούμενος που μεταβιβάζει στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που χρησιμοποιούνται για την άσκηση ατομικής δραστηριότητας με αντάλλαγμα μερίδια εταιρίας με έδρα ή πραγματική διοίκηση στο έδαφος άλλου κράτους μέλους ή κράτους του ΕΟΧ δεν απολαύει ουδεμίας αναβολής της φορολογήσεως για την επίμαχη συναλλαγή, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

23 Οι αιτιάσεις αυτές χρήζουν χωριστής εξετάσεως.

1. Επί της υπεραξίας που προκύπτει από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων

Επιχειρήματα των διαδίκων

24 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, όσον αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, το άρθρο 10 του CIRS επιφυλάσσει δυσμενή φορολογική μεταχείριση εις βάρος των φορολογουμένων που εγκαταλείπουν το πορτογαλικό έδαφος σε σύγκριση με εκείνους που εξακολουθούν να έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία. Ειδικότερα, αποκλειστικά λόγω της μεταφοράς της κατοικίας του εκτός Πορτογαλίας ο μέτοχος ή ο εταίρος καθίσταται υπόχρεος σε φόρο επί της επίμαχης υπεραξίας η οποία αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των ληφθεισών μετοχών και της αξίας κτήσεως των παλαιών. Αντιθέτως, αν ο μέτοχος ή ο εταίρος διατηρήσει την κατοικία του στην Πορτογαλία, ως αξία των ληφθέντων εταιρικών μεριδίων λαμβάνεται η αξία των μεταβιβασθέντων εταιρικών μεριδίων. Συνεπώς, εάν εξακολουθήσει να είναι κάτοικος Πορτογαλίας, ο μέτοχος ή ο εταίρος θα φορολογηθεί κατά τον χρόνο της οριστικής μεταβιβάσεως των ληφθέντων εταιρικών μεριδίων, εκτός από την περίπτωση συμπληρωματικής χρηματικής καταβολής.

25 Η Επιτροπή εκτιμά ότι το πλεονέκτημα της αναβολής της φορολογήσεως της υπεραξίας που προκύπτει από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων υπέρ των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι Πορτογαλίας συνιστά διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων αυτών και εκείνων που αποφασίζουν να μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος ή σε άλλο κράτος του ΕΟΧ, η οποία δεν συνάδει ούτε με τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ ούτε με τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

26 Η Επιτροπή επικαλείται συναφώς τις αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), οι οποίες αφορούν τη φορολογία των φυσικών προσώπων κατά την έξοδο από τη χώρα, και υποστηρίζει ότι είναι κρίσιμες για την υπό κρίση υπόθεση. Αντιθέτως, κατά την Επιτροπή, η απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε για πρώτη φορά ότι εθνική νομοθεσία για τη φορολογία κατά την έξοδο από τη χώρα ενδέχεται να δικαιολογείται από τον σκοπό διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, δεν είναι κρίσιμη εν προκειμένω επειδή αφορά αποκλειστικώς τη φορολογία των νομικών προσώπων.

27 Η Επιτροπή, μολονότι αναγνωρίζει ότι ο σκοπός διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος τον οποίο επιδιώκει ο Πορτογάλος νομοθέτης είναι θεμιτός, υποστηρίζει εντούτοις ότι η επίμαχη εθνική διάταξη δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα οι οδηγίες 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), και 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010,

περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα (ΕΕ 2010, L 84 σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2014, L 315, σ. 51), προβλέπει ήδη μηχανισμούς ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών και αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φόρων οι οποίοι καθιστούν δυνατή την επίτευξη του σκοπού αυτού χωρίς να είναι αναγκαίοι περιορισμοί των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ.

28 Επιπλέον, η Πορτογαλική Δημοκρατία θα μπορούσε, για παράδειγμα, να ζητεί από τους φορολογουμένους που εγκαταλείπουν το πορτογαλικό έδαφος να δηλώνουν ανά τακτά χρονικά διαστήματα πληροφορίες σχετικά με τα ληφθέντα εταιρικά μερίδια, προκειμένου να ελέγχεται αν αυτά παραμένουν στην κατοχή τους. Επομένως, η υπεραξία θα μπορούσε να φορολογείται μόνο κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως των ληφθέντων εταιρικών μεριδίων από τον φορολογούμενο που αναχώρησε από την Πορτογαλία.

29 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το άρθρο 10 του CIRS δεν αντιβαίνει ούτε στα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ ούτε στα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ. Η πολύ συγκεκριμένη περίπτωση την οποία διέπει η επίμαχη διάταξη του CIRS αφορά ειδικότερα την άρση της αναβολής της φορολογήσεως της υπεραξίας που πράγματι προέκυψε στο πλαίσιο προγενέστερης ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων λόγω της μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου εκτός Πορτογαλίας. Ως εκ τούτου, δεν είναι κρίσιμη στην υπό κρίση υπόθεση η απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), η οποία αφορούσε τη φορολόγηση υπεραξίας που δεν έχει ακόμη προκύψει, σε περίπτωση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος.

30 Κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, ο τυχόν περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία που προκύπτει από το άρθρο 10 του CIRS δικαιολογείται, κατ' αρχάς, από τον σκοπό της διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής εδαφικότητας, τον οποίο αναγνώρισε το Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 45). Το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει ότι από τη συνδυασμένη εφαρμογή της εσωτερικής νομοθεσίας και των συμβάσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας που έχει συνάψει με όλα τα κράτη μέλη προκύπτει ότι εξουσία φορολογήσεως της υπεραξίας από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων έχει κατ' αρχήν αποκλειστικά το κράτος μέλος κατοικίας του φορολογουμένου που μεταβιβάζει τα εταιρικά μερίδια, ήτοι εν προκειμένω η Πορτογαλική Δημοκρατία. Ως εκ τούτου, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, αν γίνει δεκτό ότι υποχρεούται να μη φορολογεί την υπεραξία αυτή σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου σε άλλο κράτος μέλος, η ίδια θα απολέσει οριστικά την εξουσία φορολογήσεώς τους και, επομένως, θα υπονομευθεί η άσκηση της φορολογικής της αρμοδιότητας όσον αφορά δραστηριότητες που ασκούνται στο έδαφός της (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 42, και της 8ης Νοεμβρίου 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, σκέψη 58).

31 Η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται εν συνεχεία λόγους σχετικούς με τη συνοχή του φορολογικού συστήματος. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, υφίσταται εν προκειμένω άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, δεδομένου ότι σκοπός της επίμαχης διατάξεως είναι να αποτρέψει το ενδεχόμενο το φορολογικό πλεονέκτημα, που χορηγείται στον φορολογούμενο υπό τη μορφή αναβολής της φορολογήσεως υπεραξίας που προέκυψε, να καθιστά στη συνέχεια αδύνατη την πραγματική φορολόγηση της ίδιας υπεραξίας στο πορτογαλικό έδαφος. Ειδικότερα, για την ομαλή εφαρμογή του καθεστώτος αναβολής της φορολογήσεως ορισμένων στοιχείων ενεργητικού είναι αναγκαίο η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος σε ορισμένο χρονικό σημείο να αντιστοιχεί σε πραγματική φορολόγηση των στοιχείων αυτών σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο.

32 Η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται, τέλος, τον δικαιολογητικό λόγο που αφορά την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

33 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει ότι ο τυχόν περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία που προκύπτει από το άρθρο 10 του CIRS είναι δικαιολογημένος, καθόσον η διάταξη αυτή σκοπό έχει τη φορολόγηση κερδών που πραγματοποιήθηκαν στο πορτογαλικό έδαφος, προτού η Πορτογαλική Δημοκρατία απολέσει την εξουσία φορολογήσεώς τους. Κατά την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, οι αρχές που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 45), ισχύουν ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για καθεστώς φορολογήσεως κατά την έξοδο από τη χώρα φυσικών ή νομικών προσώπων.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

34 Το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 10 του CIRS πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, υπό το πρίσμα των άρθρων 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ και, εν συνεχεία, υπό το πρίσμα των άρθρων 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

i) Επί των αιτιάσεων με τις οποίες προβάλλεται παράβαση των άρθρων 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ

35 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 21 ΣΛΕΕ, το οποίο διακηρύσσει, γενικώς, το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στο έδαφος των κρατών μελών, συγκεκριμενοποιείται στο άρθρο 45 ΣΛΕΕ, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, και στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 Ως εκ τούτου, το επίμαχο φορολογικό καθεστώς πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα τα άρθρα 45 και 49 ΣΛΕΕ, εν συνεχεία δε με γνώμονα το άρθρο 21 ΣΛΕΕ, όσον αφορά τα πρόσωπα που μετακινούνται από ένα κράτος μέλος σε άλλο με σκοπό την εγκατάσταση στο δεύτερο για λόγους που δεν συνδέονται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας.

– Επί του αν υφίστανται περιορισμοί από απόψεως των άρθρων 45 και 49 ΣΛΕΕ

37 Όλες οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους υπηκόους της Ένωσης στην άσκηση των πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων στο σύνολο του εδάφους της και απαγορεύουν τη λήψη μέτρων που θα μπορούσαν να αποβούν δυσμενή για τους υπηκόους αυτούς εάν επιδιώξουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Μολονότι οι διατάξεις αυτές, κατά το γράμμα τους, έχουν ως σκοπό να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση με τους ημεδαπούς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στο πλαίσιο αυτό, οι υπήκοοι των κρατών μελών έχουν, ιδίως, το δικαίωμα, το οποίο αντλούν απευθείας από τη Συνθήκη, να εγκαταλείπουν τη χώρα καταγωγής τους και να μεταβαίνουν σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να διαμείνουν σ' αυτό με σκοπό την εντός αυτού άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Διατάξεις που εμποδίζουν ή αποτρέπουν τον υπήκοο κράτους μέλους από το να εγκαταλείψει το κράτος καταγωγής του προκειμένου να ασκήσει είτε το δικαίωμα του στην ελεύθερη κυκλοφορία είτε το δικαίωμά του στην ελευθερία εγκαταστάσεως συνιστούν εμπόδια σε αυτήν την ελευθερία, έστω και αν οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας των ενδιαφερομένων (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, σκέψη 16, καθώς και της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Κατά πάγια νομολογία, επίσης, γίνεται δεκτό ότι αποτελούν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως όλα τα μέτρα που απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Εν προκειμένω, το άρθρο 10, παράγραφος 8, του CIRS ορίζει ότι, σε περίπτωση ανταλλαγής εταιρικών μεριδίων, η λόγω της ανταλλαγής αυτής απόδοση στους εταίρους της εξαγοραζόμενης εταιρίας των τίτλων που αντιστοιχούν στο εταιρικό κεφάλαιο δεν δημιουργεί φορολογική υποχρέωση σε βάρος τους, αν αυτοί εξακολουθούν να αποτιμούν, για φορολογικούς σκοπούς, τα νέα εταιρικά μερίδια στο ύψος της αξίας των παλαιών, με την επιφύλαξη της φορολογήσεως της τυχόν αξίας που καταβάλλεται στους εταίρους σε μετρητά. Όπως επιβεβαίωσε η Πορτογαλική Δημοκρατία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο επί της υπεραξίας που προκύπτει από τέτοια ανταλλαγή μόνο σε περίπτωση οριστικής μεταβιβάσεως των ληφθέντων εταιρικών μεριδίων και κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως αυτής.

42 Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτόν, το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS επιβάλλει στους φορολογουμένους που μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος εκτός της Πορτογαλικής Δημοκρατίας να συμπεριλάβουν στο φορολογητέο εισόδημα του ημερολογιακού έτους κατά το οποίο έλαβε χώρα η μεταβολή κατοικίας το ποσό το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 8, του CIRS, δεν φορολογήθηκε κατά τον χρόνο της ανταλλαγής των εταιρικών μεριδίων.

43 Ως εκ τούτου, ενώ υπέρ των φορολογουμένων που εξακολουθούν να έχουν την κατοικία τους στο πορτογαλικό έδαφος ισχύει το πλεονέκτημα της αναβολής φορολογήσεως της υπεραξίας που προέκυψε από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων έως τη μεταγενέστερη μεταβίβαση των ληφθέντων κατά την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, οι φορολογούμενοι που μεταφέρουν την κατοικία τους εκτός Πορτογαλίας υποχρεούνται, λόγω αυτής της μεταφοράς, σε άμεση καταβολή του φόρου επί της υπεραξίας που προέκυψε από την ως άνω ανταλλαγή.

44 Η ως άνω άνιση μεταχείριση όσον αφορά τον χρόνο φορολογήσεως της επίμαχης υπεραξίας αποτελεί ταμειακό μειονέκτημα εις βάρος του φορολογουμένου που επιθυμεί να μεταφέρει την κατοικία του εκτός Πορτογαλίας σε σχέση με τον φορολογούμενο που εξακολουθεί να έχει την κατοικία του στη χώρα αυτή. Πράγματι, ενώ ο πρώτος υποχρεούται, εκ του γεγονότος και μόνον της μεταφοράς της κατοικίας του, στην καταβολή φόρου επί υπεραξίας η οποία δεν έχει ακόμη προκύψει και, άρα, δεν έχει αποκομίσει, ο δεύτερος θα υποχρεωθεί να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο μόνον όταν και εφόσον η υπεραξία αυτή θα έχει πράγματι προκύψει (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 46).

45 Κατά τη συναφή νομολογία του Δικαστηρίου, η στέρηση απλού ταμειακού πλεονεκτήματος σε περίπτωση με διασυνοριακό χαρακτήρα, μολονότι το πλεονέκτημα αυτό παρέχεται σε ανάλογη περίπτωση που συνιστά αμιγώς εσωτερική υπόθεση, αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψεις 59 και 61).

46 Πλην όμως, από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση οφείλεται σε αντικειμενική διαφορά των καταστάσεων ούτε εξάλλου η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι συντρέχει τέτοια διαφορά εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, έναντι της ρυθμίσεως κράτους μέλους η οποία έχει ως σκοπό να φορολογεί την υπεραξία που δημιουργήθηκε στην ημεδαπή, η κατάσταση προσώπου που μεταφέρει την κατοικία του από το εν λόγω κράτος μέλος σε άλλο είναι παρόμοια με την κατάσταση προσώπου που διατηρεί την κατοικία του στο πρώτο κράτος μέλος, όσον αφορά τη φορολόγηση της υπεραξίας από στοιχεία ενεργητικού η οποία δημιουργήθηκε στο πρώτο κράτος μέλος πριν από τη μεταφορά της κατοικίας (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 38).

47 Κατά συνέπεια, όσον αφορά τη φορολογία βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS της υπεραξίας που προκύπτει από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, η διαφορετική μεταχείριση εις βάρος των φορολογουμένων που μεταφέρουν την κατοικία τους εκτός Πορτογαλίας σε σχέση με τους φορολογουμένους που εξακολουθούν να έχουν την κατοικία τους στη χώρα αυτή αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως, κατά την έννοια των άρθρων 45 και 49 ΣΛΕΕ.

– Επί της δικαιολογήσεως των περιορισμών στις ελευθερίες που κατοχυρώνουν τα άρθρα 45 και 49 ΣΛΕΕ

48 Πρέπει να εξεταστεί αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ο περιορισμός από το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στα άρθρα 45 και 49 ΣΛΕΕ. Επιπλέον, πρέπει, στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του περί ου πρόκειται σκοπού και να μην υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο προς τούτο (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 2007, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-104/06, EU:C:2007:40, σκέψη 25, και της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 42).

49 Συναφώς, στις αρμόδιες εθνικές αρχές απόκειται να αποδείξουν, αφενός, ότι η κανονιστική τους ρύθμιση υπηρετεί σκοπό γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, ότι η εν λόγω ρύθμιση συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2007, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-260/04, EU:C:2007:508, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

50 Η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται δικαιολογητικούς λόγους που αφορούν, πρώτον, την ανάγκη διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, δεύτερον, την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος και, τρίτον, την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

51 Πρώτον, όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο που αφορά τη διασφάλιση της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι αυτή αποτελεί θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο και ότι, αφετέρου, κατά πάγια νομολογία, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως εκ μέρους της Ένωσης, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 64 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

52 Εντούτοις, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία κακώς επικαλείται την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), για να δικαιολογήσει τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθερίων λόγω της ανάγκης διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η απόφαση αυτή αφορά τη φορολόγηση εταιριών για αφανή υπεραξία και όχι τη φορολόγηση φυσικών προσώπων για την υπεραξία αυτή. Υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι κρίσιμες εν προκειμένω είναι οι αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), οι οποίες αφορούν την φορολόγηση φυσικών προσώπων για αφανή υπεραξία σε περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο.

53 Πλην όμως, μολονότι η απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), εκδόθηκε όντως στο πλαίσιο της φορολογήσεως της υπεραξίας εταιριών, εντούτοις το Δικαστήριο μετέφερε τις αρχές που διατύπωσε με την απόφαση αυτή και στο πλαίσιο της φορολογίας φυσικών προσώπων όσον αφορά την υπεραξία (βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψεις 75 έως 78, και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψεις 65 έως 67).

54 Ως προς το ζήτημα αυτό, δεν έχει σημασία το γεγονός ότι στις δύο τελευταίες αποφάσεις επρόκειτο για υπεραξία που είχε προκύψει και όχι όπως εν προκειμένω για αφανή υπεραξία. Πράγματι, κρίσιμο εν προκειμένω είναι ότι, όσον αφορά έκαστο από τα είδη υπεραξίας, παρόμοιες συναλλαγές, πραγματοποιούμενες εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό κράτους μέλους εν αντιθέσει προς διασυνοριακή συναλλαγή, δεν συνεπάγονται την άμεση φορολόγηση της υπεραξίας (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 71).

55 Κατά τα λοιπά, καθόσον η Επιτροπή αμφισβητεί το θεμιτό του σκοπού διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων για αφανή υπεραξία κατά την έξοδο από τη χώρα, επειδή δεν θα είναι δυνατός ο συνυπολογισμός σε αυτές τυχόν αρνητικής υπεραξίας μετά τη μεταφορά της κατοικίας σε άλλο κράτος μέλος, αρκεί η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι ο τυχόν μη συνυπολογισμός της αρνητικής υπεραξίας από το κράτος μέλος υποδοχής δεν συνεπάγεται υποχρέωση του κράτους μέλους προελεύσεως να υπολογίσει εκ νέου κατά τον χρόνο της οριστικής μεταβιβάσεως των νέων εταιρικών μεριδίων τη φορολογική οφειλή που βεβαιώθηκε οριστικά όταν ο φορολογούμενος έπαυσε να υπόκειται σε φόρο στο κράτος μέλος προελεύσεως, λόγω της μεταφοράς της κατοικίας του (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 61).

56 Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται κανένας αντικειμενικός λόγος για να γίνεται διάκριση, στο πλαίσιο του δικαιολογητικού λόγου που αφορά τον σκοπό διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, της φορολογήσεως αφανούς υπεραξίας κατά την έξοδο από τη χώρα ανάλογα με το αν πρόκειται για φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

57 Εν συνεχεία, επισημαίνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS είναι κατάλληλο να διασφαλίσει την κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των εμπλεκόμενων κρατών μελών. Πράγματι, η φορολόγηση κατά την έξοδο από τη χώρα σκοπό έχει να υποβάλει στον φόρο επί των κερδών που προβλέπεται από το κράτος μέλος προελεύσεως τις μη αποκομισθείσες υπεραξίες που δημιουργήθηκαν στο πλαίσιο της φορολογικής εξουσίας αυτού του κράτους μέλους, πριν από τη μεταφορά της εν λόγω κατοικίας. Η υπεραξία που προκύπτει μετά από τη μεταφορά αυτή φορολογείται αποκλειστικά στο κράτος μέλος υποδοχής, όπου δημιουργείται, και κατ' αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται η διπλή φορολόγησή της (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 48).

58 Όσον αφορά το ζήτημα αν η διάταξη αυτή που προβλέπει την, κατά τον χρόνο της μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος, άμεση φορολόγηση της αφανούς υπεραξίας από ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού κατανομής της φορολογικής εξουσίας, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 52), ότι παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει την άμεση είσπραξη του φόρου επί των αφανών θετικών υπεραξιών των περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρίας που μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διευθύνσεώς της, και μάλιστα κατά τον χρόνο της εν λόγω μεταφοράς, λόγω της υπάρξεως μέτρων που θα έθιγαν λιγότερο την ελευθερία εγκαταστάσεως απ' ό,τι η άμεση είσπραξη του φόρου αυτού (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 73 και 85, καθώς και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

59 Το Δικαστήριο έκρινε ως προς το ζήτημα αυτό ότι εθνική ρύθμιση που παρέχει στην εταιρία που μεταφέρει σε άλλο κράτος μέλος την έδρα της πραγματικής διευθύνσεώς της τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης πληρωμής του ποσού του φόρου και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης πληρωμής του ποσού του εν λόγω φόρου, ενδεχομένως πλέον τόκων σύμφωνα με την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση, θα αποτελούσε μέτρο που θα έθιγε λιγότερο την ελευθερία εγκαταστάσεως απ' ό,τι η άμεση είσπραξη του εν λόγω φόρου (βλ. αποφάσεις της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus,

C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 73 και 85, καθώς και της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επιπλέον, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι το οικείο κράτος μέλος μπορούσε να λάβει υπόψη επίσης τον κίνδυνο μη εισπράξεως του φόρου, ο οποίος αυξάνει με την πάροδο του χρόνου, στο πλαίσιο της εθνικής του ρυθμίσεως που έχει εφαρμογή για την ετεροχρονισμένη πληρωμή των φορολογικών οφειλών, με μέτρα όπως η σύσταση τραπεζικής εγγυήσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 74).

60 Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που εκτέθηκε στις δύο προηγούμενες σκέψεις, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού διαφυλάξεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον οι κρίσιμες διατάξεις του εθνικού δικαίου δεν παρέχουν στον φορολογούμενο που μεταφέρει την κατοικία του από την Πορτογαλία σε άλλο κράτος μέλος δυνατότητα επιλογής μεταξύ, αφενός, της άμεσης καταβολής του φόρου επί της υπεραξίας από ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων και, αφετέρου, της ετεροχρονισμένης καταβολής του φόρου αυτού, η οποία έχει ως αναγκαία συνέπεια επιβάρυνση του φορολογουμένου με υποχρεώσεις έναντι της διοικήσεως που αφορούν την παρακολούθηση των μεταβιβασθέντων στοιχείων ενεργητικού και τη σύσταση τραπεζικής εγγυήσεως (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψεις 73 και 74).

61 Κατά συνέπεια, ο περιορισμός από το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στα άρθρα 45 και 49 ΣΛΕΕ δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

62 Δεύτερον, όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο που συνίσταται στην ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει την ανάγκη αυτή ως επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Για να ευδοκιμήσει επιχείρημα αντλούμενο από αυτόν τον δικαιολογητικό λόγο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι απαιτείται να αποδεικνύεται η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεως αυτού από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 74 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

63 Εν προκειμένω, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η επίμαχη εθνική διάταξη είναι αναγκαία για τη διασφάλιση της συνοχής αυτής, δεδομένου ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται υπό τη μορφή της αναβολής της φορολογήσεως αίρεται όταν η μεταγενέστερη φορολόγηση καθίσταται αδύνατη, επειδή ο συγκεκριμένος φορολογούμενος παύει να είναι κάτοικος Πορτογαλίας. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, είναι ουσιώδης για την ομαλή λειτουργία του καθεστώτος αναβολής της φορολογήσεως η ύπαρξη αντιστοιχίας, στο πλαίσιο της φορολογήσεως ενός και του αυτού φορολογουμένου, μεταξύ της χορηγήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος υπό τη μορφή της αναβολής της φορολογήσεως και της μεταγενέστερης πραγματικής φορολογήσεως της υπεραξίας.

64 Διαπιστώνεται ως προς το ζήτημα αυτό ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν απέδειξε ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 8, του CIRS και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση. Ειδικότερα, μολονότι στην περίπτωση διασυνοριακού χαρακτήρα που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, παράγραφος 8, του CIRS αντισταθμίζεται από φορολογική επιβάρυνση, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος φόρος εισπράττεται κατά τον χρόνο της μεταφοράς της κατοικίας του φορολογουμένου εκτός Πορτογαλίας, εντούτοις δεν ισχύει το ίδιο στην αμιγώς εσωτερική περίπτωση, που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 8, του CIRS. Από την εξέταση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι ο φόρος επί της υπεραξίας από την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων εισπράττεται μόνο σε περίπτωση τυχόν οριστικής μεταβιβάσεως των ληφθέντων κατά την ανταλλαγή αυτή εταιρικών μεριδίων. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών του, οι φορολογούμενοι που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία εξακολουθούν να τυγχάνουν του φορολογικού πλεονεκτήματος

που προβλέπει το άρθρο 10, παράγραφος 8, του CIRS για όσο χρόνο δεν μεταβιβάζουν τα ληφθέντα εταιρικά μερίδια, με αποτέλεσμα η είσπραξη φόρου εις βάρος τους να καθίσταται απλώς ενδεχόμενη. Κατά συνέπεια, ο υποτιθέμενος σύνδεσμος μεταξύ του πλεονεκτήματος που παρέχεται στον φορολογούμενο και της φορολογήσεώς του δεν είναι βέβαιος (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-345/05, EU:C:2006:685, σκέψη 27).

65 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η επίμαχη διάταξη δικαιολογείται αντικειμενικά από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος.

66 Όσον αφορά, τρίτον, τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, διαπιστώνεται ότι η Πορτογαλική Δημοκρατία περιορίστηκε στο υπόμνημα αντικρούσεως σε απλή μνεία του δικαιολογητικού λόγου αυτού, χωρίς περαιτέρω ανάπτυξή του.

67 Κατά συνέπεια, ο δικαιολογητικός λόγος αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

68 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από τα άρθρα 45 και 49 ΣΛΕΕ και ότι η αιτίαση με την οποία η Επιτροπή προβάλλει παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει το καθού κράτος μέλος από τα άρθρα αυτά της Συνθήκης ΛΕΕ είναι βάσιμη.

– Επί της αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 21 ΣΛΕΕ

69 Όσον αφορά τους πολίτες της Ένωσης που επιθυμούν να μετακινηθούν εντός της Ένωσης για λόγους που δεν συνδέονται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται, για την ταυτότητα του λόγου, και σχετικά με την αιτίαση που αφορά το άρθρο 21 ΣΛΕΕ (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 91).

ii) Επί της υπάρξεως περιορισμού εξ απόψεως των άρθρων 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ

70 Επισημαίνεται ευθύς εξ αρχής ότι οι διατάξεις των άρθρων 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ είναι αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 45 και 49 ΣΛΕΕ (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-269/09, EU:C:2012:439, σκέψη 95).

71 Εντούτοις, η νομολογία της Ένωσης που αφορά περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ένωσης δεν μπορεί να μεταφερθεί αυτούσια στις ελευθερίες οι οποίες κατοχυρώνονται στη Συμφωνία ΕΟΧ, καθόσον η άσκηση των ελευθεριών αυτών εντάσσεται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-591/13, EU:C:2015:230, σκέψη 81 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

72 Εν προκειμένω, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν εξέθεσε για ποιο λόγο δεν ισχύουν με τον ίδιο τρόπο και για τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στη Συμφωνία ΕΟΧ οι εκτιμήσεις που αφορούν το αδικαιολόγητο των περιορισμών στην άσκηση των δικαιωμάτων ελεύθερης κυκλοφορίας που κατοχυρώνονται στη Συνθήκη και βάσει των οποίων το Δικαστήριο κατέληξε στις διαπιστώσεις που εκτέθηκαν στις σκέψεις 61, 65 και 66 της παρούσας αποφάσεως.

73 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ και ότι η αιτίαση με την οποία η Επιτροπή προβάλλει παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει το καθού κράτος μέλος από τα άρθρα αυτά της Συμφωνίας ΕΟΧ είναι βάσιμη.

2. Επί της μεταβιβάσεως σε εταιρία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων τα οποία χρησιμοποιούνται για την άσκηση ατομικής δραστηριότητας

Επιχειρήματα των διαδίκων

74 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 38 του CIRS προβλέπει διαφορετική φορολογική μεταχείριση της μεταβιβάσεως από φυσικό πρόσωπο σε εταιρία στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με αντάλλαγμα εταιρικά μερίδια ανάλογα με το αν η μεταβίβαση γίνεται προς εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση στο πορτογαλικό έδαφος ή προς εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση εκτός του εδάφους αυτού. Ειδικότερα, στην πρώτη περίπτωση, η υπεραξία φορολογείται κατά τον χρόνο μεταβιβάσεως των στοιχείων αυτών ενεργητικού και παθητικού από την εταιρία που τα έλαβε, εφόσον συντρέχουν και ορισμένες άλλες προϋποθέσεις. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση η φορολόγηση της υπεραξίας είναι άμεση. Κατά την Επιτροπή, η Πορτογαλική Δημοκρατία θα έπρεπε να εφαρμόζει τον ίδιο κανόνα είτε η εταιρία προς την οποία μεταβιβάζονται τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού έχει έδρα ή πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία είτε όχι.

75 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, ως εκ τούτου, το άρθρο 38 του CIRS αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ και στο άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ και ότι, για τους λόγους που εξέθεσε στο πλαίσιο της αιτιάσεως που αφορά το άρθρο 10 του CIRS, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος. Ειδικότερα, η Πορτογαλική Δημοκρατία θα μπορούσε, για παράδειγμα, να ζητεί, βάσει της οδηγίας 2011/16, τακτικά πληροφορίες από τις αρμόδιες αρχές της χώρας όπου βρίσκεται η έδρα ή η πραγματική διοίκηση της εταιρίας στην οποία μεταβιβάστηκαν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, προκειμένου να εξακριβώνει αν τα στοιχεία αυτά εξακολουθούν να είναι στην κατοχή της. Κατά την Επιτροπή, μόνο εφόσον αποδεικνύεται ότι η εταιρία αυτή μεταβίβασε τα ληφθέντα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού είναι δυνατή η φορολόγηση της επίμαχης υπεραξίας. Η Επιτροπή επικαλείται επίσης την οδηγία 2010/24 η οποία, κατά την άποψή της, είναι επίσης κρίσιμη για τις περιπτώσεις όπου δεν έχει καταβληθεί ο φόρος επί της υπεραξίας.

76 Η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το άρθρο 38 του CIRS προβλέπει την αναβολή της φορολογήσεως της υπεραξίας που αφορά την ίδρυση εταιρίας ή την απόκτηση πλειοψηφικής συμμετοχής σε υφιστάμενη εταιρία με εισφορά του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας από φυσικό πρόσωπο. Σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να καθίσταται δυνατή η μεταβολή της νομικής μορφής υπό την οποία ασκείται ορισμένη οικονομική δραστηριότητα χωρίς φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από την εισφορά περιουσίας κατά τον χρόνο που γίνεται η εισφορά αυτή. Με την αναβολή της φορολογήσεως μέχρι τον χρόνο της μεταγενέστερης μεταβιβάσεως των ληφθέντων περιουσιακών στοιχείων, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως ορισμένων απαιτήσεων από τη λήπτρια εταιρία όσον αφορά την καταχώριση των ληφθέντων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της, διασφαλίζεται η τήρηση της αρχής της οικονομικής συνέχειας, ώστε να καθίσταται δυνατή η αποτελεσματική φορολόγηση των αντίστοιχων εισοδημάτων. Η προϋπόθεση σχετικά με την έδρα ή την πραγματική διοίκηση της λήπτριας εταιρίας είναι αναγκαία για τη διασφάλιση, ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως, της τηρήσεως της αρχής της οικονομικής συνέχειας και της μεταγενέστερης φορολογήσεως των ληφθέντων στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού, δεδομένου ότι αρμοδιότητα για τη φορολόγηση εταιρίας που έχει την έδρα της ή την πραγματική διοίκησή της εκτός Πορτογαλίας δεν έχει πλέον η Πορτογαλική Δημοκρατία αλλά το κράτος στο έδαφος του οποίου η εταιρία αυτή έχει την έδρα ή την πραγματική διοίκησή της.

77 Συνεπώς, κατά την Πορτογαλική Δημοκρατία, το επίμαχο μέτρο συνάδει με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας και δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

78 Το φορολογικό καθεστώς που προβλέπει το άρθρο 38 του CIRS πρέπει να εξεταστεί, κατ' αρχάς, υπό το πρίσμα του άρθρου 49 ΣΛΕΕ και, εν συνεχεία, υπό το πρίσμα του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

i) Επί της αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ

79 Υπενθυμίζεται ευθύς εξ αρχής ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ εμπίπτει κάθε κάτοικος κράτους μέλους, ανεξαρτήτως ιθαγένειας, ο οποίος κατέχει στο κεφάλαιο εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος συμμετοχή που του παρέχει τη δυνατότητα να έχει αναμφισβήτητη επιρροή στις αποφάσεις της εταιρίας και να καθορίζει τις δραστηριότητές της (βλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

80 Επιβάλλεται εν προκειμένω η διαπίστωση ότι η αναβολή της φορολογήσεως που προβλέπει το άρθρο 38, παράγραφος 1, του CIRS τίθεται υπό την προϋπόθεση, που προβλέπει η ίδια παράγραφος του άρθρου αυτού στο στοιχείο b, ότι το φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει σε εταιρία το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας πρέπει να κατέχει τουλάχιστον 50 % του κεφαλαίου της εταιρίας αυτής.

81 Κατά συνέπεια, το άρθρο 38, παράγραφος 1, του CIRS εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

82 Η ίδια διάταξη προβλέπει ότι δεν επιβάλλεται φόρος για τον σχηματισμό εταιρικού κεφαλαίου σε περίπτωση μεταβιβάσεως του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας από φυσικό πρόσωπο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχεία a έως e, του CIRS. Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS, ο φορέας προς τον οποίο μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι εταιρία με καταστατική έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία. Όπως επιβεβαίωσε η Πορτογαλική Δημοκρατία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, στην περίπτωση αυτή ο φόρος εις βάρος της λήπτριας εταιρίας εισπράττεται κατά τον χρόνο της μεταγενέστερης μεταβιβάσεως των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων. Αντιθέτως, αν η λήπτρια εταιρία δεν έχει την καταστατική της έδρα και την πραγματική διοίκησή της στην Πορτογαλία, το φυσικό πρόσωπο που προβαίνει στη μεταβίβαση αποκλείεται από το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει το άρθρο 38, παράγραφος 1, του CIRS και υποχρεούται, ως εκ τούτου, σε άμεση καταβολή του φόρου επί της υπεραξίας.

83 Κατά συνέπεια, στην περίπτωση των φυσικών προσώπων που μεταβιβάζουν το σύνολο των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων σε εταιρία με έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία, ο φόρος επί της υπεραξίας θα πρέπει να καταβληθεί από τη λήπτρια εταιρία κατά τον χρόνο της μεταγενέστερης μεταβιβάσεως των περιουσιακών αυτών στοιχείων, ενώ τα φυσικά πρόσωπα που μεταβιβάζουν το σύνολο των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων σε εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση σε άλλο κράτος και όχι στην Πορτογαλική Δημοκρατία υποχρεούνται να καταβάλουν τον φόρο κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεως αυτής.

84 Διαπιστώνεται ότι αυτό το φορολογικό καθεστώς έχει ως αποτέλεσμα ταμειακό μειονέκτημα εις βάρος του φορολογουμένου που μεταβιβάζει το σύνολο των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων σε εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση εκτός Πορτογαλίας σε σχέση με φορολογούμενο ο οποίος μεταβιβάζει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία σε εταιρία με έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία και αποτελεί, ως εκ τούτου, περιορισμό στην άσκηση του δικαιώματος εγκαταστάσεως κατά την έννοια της νομολογίας που εκτέθηκε στις σκέψεις 37 έως 40 της παρούσας αποφάσεως.

85 Εξάλλου, από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση οφείλεται σε αντικειμενική διαφορά των καταστάσεων ούτε εξάλλου η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστήριξε ενώπιον του Δικαστηρίου ότι συντρέχει τέτοια διαφορά εν προκειμένω.

86 Για να δικαιολογήσει τον περιορισμό από την επίμαχη διάταξη της ελευθερίας εγκαταστάσεως που κατοχυρώνει η Συνθήκη, η Πορτογαλική Δημοκρατία επικαλείται, αφενός, την ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας, και, αφετέρου, την ανάγκη διασφαλίσεως της οικονομικής συνέχειας.

87 Όσον αφορά, αφενός, τον σκοπό διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, διαπιστώνεται ότι, υπό το πρίσμα όσων επισημάνθηκαν στη σκέψη 59 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, λόγω της υπάρξεως μέτρων που θίγουν λιγότερο την ελευθερία εγκαταστάσεως απ' ό,τι η άμεση φορολόγηση.

88 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως από το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διασφαλίσεως της κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

89 Όσον αφορά, αφετέρου, τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της οικονομικής συνέχειας, η Πορτογαλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η εφαρμογή της αναβολής της φορολογήσεως είναι αναγκαίο να τίθεται υπό την προϋπόθεση τηρήσεως ορισμένων απαιτήσεων από τη λήπτρια εταιρία σχετικά με την καταχώριση των ληφθέντων περιουσιακών στοιχείων στα λογιστικά της βιβλία. Πλην όμως, κατά το εν λόγω κράτος μέλος, δεν είναι δυνατή η διασφάλιση της τηρήσεως των απαιτήσεων αυτών, ελλείψει μέτρων εναρμονίσεως, από εταιρίες με έδρα ή πραγματική διοίκηση σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι η αρμοδιότητα για τις εταιρίες αυτές ανήκει όχι στην Πορτογαλική Δημοκρατία αλλά στο κράτος όπου αυτές είναι εγκατεστημένες.

90 Επισημαίνεται ως προς το ζήτημα αυτό ότι η απαίτηση η λήπτρια εταιρία να έχει την έδρα ή την πραγματική διοίκησή της στην Πορτογαλία έχει σκοπό, εν τέλει, να διασφαλίσει τη δυνατότητα αποτελεσματικής φορολογήσεως εκ μέρους του Πορτογαλικού Δημοσίου της επίμαχης υπεραξίας. Όπως όμως επισημάνθηκε στις σκέψεις 87 και 88 της παρούσας αποφάσεως, ο σκοπός αυτός δεν μπορεί να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείριση των φυσικών προσώπων ανάλογα με το αν μεταβιβάζουν το σύνολο των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων σε εταιρία με έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλική Δημοκρατία ή σε εταιρία με έδρα ή πραγματική διοίκηση σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι ο σκοπός αυτός μπορεί να επιτευχθεί χωρίς να είναι αναγκαία διάκριση μεταξύ αμιγώς εσωτερικής και διασυνοριακής καταστάσεως. Συνεπώς, για τους λόγους που εκτέθηκαν στις εν λόγω σκέψεις, ο περιορισμός στην ελευθερία εγκαταστάσεως από το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS είναι δυσανάλογος σε σχέση με τον σκοπό αυτόν.

91 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ και ότι η αιτίαση με την οποία η Επιτροπή προβάλλει παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει το καθού κράτος μέλος από το άρθρο αυτό της Συνθήκης ΛΕΕ είναι βάσιμη.

ii) Επί της αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ

92 Η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν εξέθεσε για ποιο λόγο δεν ισχύουν με τον ίδιο τρόπο και για την ελευθερία εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στη Συμφωνία ΕΟΧ οι εκτιμήσεις που αφορούν το αδικαιολόγητο των περιορισμών στην άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως που κατοχυρώνεται στη Συνθήκη ΛΕΕ και βάσει των οποίων το Δικαστήριο κατέληξε στις διαπιστώσεις που εκτέθηκαν στις σκέψεις 87 έως 90 της παρούσας αποφάσεως.

93 Υπό τις συνθήκες αυτές, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του CIRS συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ και ότι η αιτίαση με την οποία η Επιτροπή προβάλλει παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει το καθού κράτος μέλος από το άρθρο αυτό της Συμφωνίας ΕΟΧ είναι βάσιμη.

94 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, διαπιστώνεται ότι:

— η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του CIRS, κατά το οποίο ο φορολογούμενος που παύει να είναι κάτοικος Πορτογαλίας οφείλει να συμπεριλάβει στη φορολογητέα υπεραξία, για το έτος κατά το οποίο έπαυσε να είναι κάτοικος, το ποσό το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 8, του ίδιου κώδικα, δεν φορολογήθηκε κατά την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ καθώς και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, και

— η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του ίδιου κώδικα, το οποίο χορηγεί το πλεονέκτημα της αναβολής της φορολογήσεως μόνο στα φυσικά πρόσωπα που μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας σε εταιρία με καταστατική έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, καθώς και από το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

95 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

96 Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Πορτογαλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, αυτή πρέπει να φέρει τα δικαστικά της έξοδα και να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα της Επιτροπής.

97 Κατά το άρθρο 140, παράγραφος 1, του ιδίου Κανονισμού, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα έξοδά τους. Επομένως, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φέρει τα δικαστικά της έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχείο a, του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), κατά το οποίο ο φορολογούμενος που παύει να είναι κάτοικος Πορτογαλίας οφείλει να συμπεριλάβει στη φορολογητέα υπεραξία, για το έτος κατά το οποίο έπαυσε να είναι κάτοικος, το ποσό το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 8, του ίδιου κώδικα, δεν φορολογήθηκε κατά την ανταλλαγή εταιρικών μεριδίων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45 και 49 ΣΛΕΕ καθώς και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

2) Η Πορτογαλική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο a, του ίδιου κώδικα, το οποίο χορηγεί το πλεονέκτημα της αναβολής της φορολογήσεως μόνο στα φυσικά πρόσωπα που μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση επιχειρηματικής και επαγγελματικής δραστηριότητας σε εταιρία με καταστατική έδρα και πραγματική διοίκηση στην Πορτογαλία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, καθώς και από το άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο.

3) Η Πορτογαλική Δημοκρατία φέρει τα δικαστικά της έξοδα και καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

4) Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας φέρει τα δικαστικά έξοδά της.

(υπογραφές)