Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gruodžio 21 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — SESV 21, 45 ir 49 straipsniai — Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 ir 31 straipsniai — Laisvas asmenų judėjimas — Laisvas darbuotojų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Fizinių asmenų iš keitimosi akcijomis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimas — Fizinių asmenų perdavus visą turtą, susijusį su ūkinės ir profesinės veiklos vykdymu, gauto kapitalo prieaugio apmokestinimas — Privačių asmenų persikėlimo mokestis — Mokesčio išieškojimas nedelsiant — Skirtingas fizinių asmenų, kurie keičiasi akcijomis ir išlaiko gyvenamąją vietą nacionalinėje teritorijoje, ir fizinių asmenų, kurie vykdo tokį keitimąsi ir perkelia savo gyvenamąją vietą į kitos Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybės narės teritoriją, vertinimas — Skirtingas fizinių asmenų, perdavusių visą turtą, susijusį su individualios ūkinės veiklos vykdymu, bendrovei, turinčiai buveinę ar faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje, ir fizinių asmenų, kurie tokį turtą perduoda bendrovei, turinčiai buveinę ar faktinę administraciją kitos Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybės narės teritorijoje, vertinimas — Proporcingumas“

Byloje C-503/14

dėl pagal SESV 258 straipsnį 2014 m. lapkričio 11 d. pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama G. Braga da Cruz ir W. Roels,

ieškovė,

prieš

Portugalijos Respubliką, atstovaujamą L. Inez Fernandes, M. Rebelo ir M. J. Martins da Silva,

atsakovę,

palaikomą

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

įstojusios į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Levits, C. Vajda (pranešėjas), K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

* Proceso kalba: portugalų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. kovo 16 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2016 m. gegužės 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad priimdama ir palikdama galioti *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodeksas) 10 ir 38 straipsnių nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas, pasikeičiantis akcijomis ir perkeliantis savo gyvenamąją vietą į užsienį arba perduodantis turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už įmonės nerezidentės akcijas, pirmuoju atveju turi, kiek tai susiję su nagrinėjamomis operacijomis, įtraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinių mokestinių metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazę, o antruoju atveju negali pasinaudoti mokesčio atidėjimu dėl nagrinėjamos operacijos, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) 28 ir 31 straipsnius.

I – **Teisinis pagrindas**

A – *EEE susitarimas*

2 EEE susitarimo 28 straipsnyje nustatyta:

„1. Tarp EB valstybių narių ir ELPA valstybių užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.

2. Tokia judėjimo laisvė reiškia, kad įdarbinimo, darbo užmokesčio ir kitų darbo ir užimtumo sąlygų atžvilgiu panaikinama bet kokia valstybių narių darbuotojų diskriminacija dėl pilietybės.

3. Ji suteikia teisę, galimą riboti tik viešosios tvarkos, visuomenės saugumo ir visuomenės sveikatos sumetimais:

a) priimti faktiškai pateiktus pasiūlymus įsidarbinti;

b) šiuo tikslu laisvai judėti EB valstybių narių ir ELPA valstybių teritorijoje;

c) apsigyventi EB valstybės narės arba ELPA valstybės narės teritorijoje siekiant dirbti pagal tos valstybės piliečių įsidarbinimą reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus;

d) pasilikti gyventi EB valstybės narės arba ELPA valstybės teritorijoje pasibaigus darbo joje laikui.

4. Šio straipsnio nuostatos netaikomos darbui valstybės tarnyboje.

5. Konkrečios nuostatos dėl laisvo darbuotojų judėjimo pateikiamos V priede.“

3 EEE susitarimo 31 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos EB valstybės narės arba ELPA valstybės nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė neribojama. Šis reikalavimas taip pat taikomas tais atvejais, kai EB valstybės narės arba EBAE partnerio piliečiai valstybės narės arba EBAE partnerių teritorijoje steigtų atstovybes, padalinius arba dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų.

2. Konkrečios nuostatos dėl įsisteigimo laisvės pateikiamos VIII–XI prieduose.“

B – *Portugalijos teisė*

4 CIRS 10 straipsnyje „Kapitalo prieaugis“ nurodyta:

„1. Kapitalo prieaugis – tai pajamos, kurios nėra verslo ar profesinės pajamos, pajamos iš kapitalo arba pajamos iš nekilnojamojo turto ir yra gaunamos iš:

a) daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą perleidimo už atlygį ir visos nuosavybės panaudojimo jos savininko individualiai vykdomai ūkinei ir profesinei veiklai;

b) atlygintino akcijų perleidimo, įskaitant jų išpirkimą ir išsimokamąjį grąžinimą, sumažinant kapitalą, taip pat kito kilnojamojo turto perleidimo ir po padalijimo akcininkams suteikiamos vertės, kuri laikoma kapitalo prieaugiu, kaip tai suprantama pagal *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* [Juridinių asmenų pelno mokesčio kodeksas] 81 straipsnį;

<…>

3. Pajamos laikomos gautomis atlikus 1 dalyje nurodytus veiksmus <…>

4. Pajamas, kurioms taikomas fizinių asmenų pajamų mokestis, sudaro:

a) skirtumas tarp pardavimo ir pirkimo vertės, atėmus dalį, kuri gali būti laikoma pajamomis iš kapitalo dalies, prireikus 1 dalies a, b ir c punktuose numatytais atvejais;

<…>

8. Jeigu akcijos keičiamos Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 73 straipsnio 5 dalyje ir 77 straipsnio 2 dalyje nustatytomis sąlygomis, bendrovės akcinį kapitalą sudarančių akcijų išdavimas dėl šio keitimosi įsigytos bendrovės akcininkams nelemia jų apmokestinimo, jeigu jie mokesčių tikslais toliau nustato tokią naujųjų akcijų vertę kaip ir ankstesniųjų akcijų vertė. Ši vertė nustatoma pagal šio kodekso nuostatas, tačiau tai neturi įtakos apmokestinimui, susijusiam su pinigine verte, kuri joms gali būti priskiriama.

9. Ankstesnėje dalyje numatytu atveju taip pat reikia pažymėti, kad:

a) jeigu akcininkas praranda rezidento statusą Portugalijos teritorijoje, apmokestinant už tuos metus, kai akcininkas prarado šį statusą, kapitalo prieaugiui reikia priskirti sumą, kuri pagal 8 punktą nebuvo apmokestinta keičiantis akcijomis ir kuri atitinka tikrosios gautų akcijų vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės skirtumą, nustatytą pagal šio kodekso nuostatas;

b) juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 73 straipsnio 10 dalies nuostatos taikomos *mutatis mutandis*.

10. 8 ir 9 dalių nuostatos taip pat taikomos *mutatis mutandis*, kiek tai susiję su akcijų išdavimu susijungimo arba skaidymo atvejais, kuriems taikomas Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 74 straipsnis.

<…>“

5 CIRS 38 straipsnyje „Turto įnašas, skirtas bendrovės kapitalui suformuoti“ numatyta:

„1. Apmokestinamojo veiklos rezultato nebūtina nustatyti pagal akcinį kapitalą, gautą perdavus visą turtą, susijusį su fizinio asmens vykdoma ūkine ir profesine veikla, jeigu įvykdomos visos toliau nurodytos sąlygos:

a) subjektas, kuriam perduodamas turtas, yra bendrovė, o jos buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje;

b) perduodančiajam fiziniam asmeniui priklauso bent 50 % bendrovės kapitalo, o jo vykdoma veikla yra iš esmės tapati vykdytai individualiai veiklai;

c) į perduodamą turtą ir įsipareigojimus šio perdavimo tikslais atsižvelgiama nustatant vertę, įtrauktą į fizinio asmens apskaitą ar dokumentus, t. y. į vertę, nustatomą taikant šio kodekso nuostatas arba pagal mokesčių teisės aktus atliekamus perkainojimus;

d) kapitalo dalys, gautos mainais už perdavimą, pelno ar nuostolių, susijusių su jų perdavimu, apmokestinimo tikslais vertinamos grynąja perduoto turto ir įsipareigojimų dalių verte, nustatyta pagal pirmesnį punktą;

e) a punkte nurodyta bendrovė deklaracija įsipareigoja laikytis Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 77 straipsnio nuostatų; ši deklaracija turi būti pridėta prie fizinio asmens periodinės pajamų deklaracijos, susijusios su perdavimo finansiniais metais.

2. Pirmesnės dalies nuostatos netaikomos, jeigu objektai, kurių pelno apmokestinimas atidedamas, kaip tai suprantama pagal 10 straipsnio 3 dalies b punktą, yra perduodamo turto dalis.

3. Pelnas, gautas dėl kapitalo dalių, gautų kaip 1 dalyje nurodyto perdavimo atlygis, atlygintino perleidimo, nesvarbu, koks yra šio perleidimo pagrindas, penkerius metus nuo perdavimo dienos laikomas pajamomis iš ūkinės ir profesinės veiklos ir B kategorijos grynosiomis pajamomis. Per šį laikotarpį negali būti atliekama jokia operacija su akcijomis, kurioms taikomas neutralumo režimas, antraip atliekant šias operacijas laikoma, kad šis pelnas gautas ir kad jį reikia padidinti 15 % už kiekvienus metus ar metų, kuriais buvo nustatytas turto įnašas bendrovės kapitalui gauti, dalį ir pridėti prie pajamų, gautų už tuos metus, kai šios operacijos buvo nustatytos.“

6 Pagal Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso 77 straipsnio 1 dalį:

„Jei taikoma [CIRS] 38 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, turtas, kuris sudaro perduodamos nuosavybės turtą ir įsipareigojimus, turi būti įtrauktas į bendrovės, kuriai jis perduodamas, apskaitą ir tokios vertės, kaip nurodyta 1 dalies c punkte, o šios bendrovės apmokestinami veiklos rezultatai nustatomi taip:

a) rezultatai, susiję su turtu, kuris sudaro perduodamą nuosavybę, apskaičiuojami taip, tarsi šio perdavimo nebūtų buvę;

b) nekilnojamojo turto nurašymas ir amortizavimas turi būti atliekamas taikant tvarką, kuri buvo naudojama nustatant fizinio asmens apmokestinamuosius rezultatus;

c) mokestiniu požiūriu perduotoms atsargoms taikoma tvarka, kuri joms buvo taikoma siekiant nustatyti fizinio asmens apmokestinamuosius rezultatus.“

II – **Ikiteisminė procedūra**

7 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė Portugalijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame teigė, kad ši valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų, tenkančių jai pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius, tapusius atitinkamai SESV 21, 45 ir 49 straipsniais, ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, apmokestindama latentinį kapitalo prieaugį keičiant akcijas, jeigu fizinis asmuo perkelia gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę arba jeigu bendrovei perduodamas turtas ir įsipareigojimai, susiję su ekonominės ar profesinės fizinio asmens veiklos vykdymu, kai bendrovės, kuriai perduodamas turtas ir įsipareigojimai, buveinė ar faktinė administracija yra kitoje valstybėje.

8 Portugalijos Respublika atsakė į šį oficialų pranešimą 2009 m. gegužės 15 d., ginčydama Komisijos poziciją.

9 Kadangi minėtas atsakymas Komisijos neįtikino, 2009 m. lapkričio 3 d. ji pateikė Portugalijos Respublikai pagrįstą nuomonę, kurioje teigė, kad Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų priimdama ir toliau taikydama CIRS 10 ir 38 straipsnius, pagal kuriuos mokesčių mokėtojas, perkeliantis savo rezidavimo vietą į kitą valstybę arba perduodantis turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už įmonės, kurios buveinė ar faktinė administracija yra kitos valstybės teritorijoje, akcijas, turi įtraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinių mokestinių metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazę. Komisija taip pat paragino šią valstybę narę imtis reikiamų priemonių pagrįstoje nuomonėje nurodytiems reikalavimams įvykdyti per du mėnesius nuo jos gavimo.

10 Portugalijos Respublika į šią pagrįstą nuomonę atsakė, kad Komisijos kaltinimas buvo nepagrįstas.

11 2011 m. spalio 28 d. Komisija pateikė jai papildomą pagrįstą nuomonę su galiojančios redakcijos CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktu ir kartu nurodė, kad nekeičia oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje išreikštos pozicijos. Be to, ji nekeičia savo pozicijos dėl CIRIS 38 straipsnio, nurodytos oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje.

12 Po Portugalijos Respublikos atsakymo į šį papildomą oficialų pranešimą, kuriame ši valstybė narė ir toliau teigė, kad Komisijos kaltinimai nepagrįsti, 2012 m. lapkričio 22 d. Komisija šiai valstybei narei pateikė papildomą pagrįstą nuomonę, kurioje, pirma, pakartojo savo kaltinimą, susijusį su tuo, kad CIRS 10 ir 38 straipsniai pažeidžia SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, ir, antra, nurodė šiai valstybei narei per du mėnesius atsižvelgti į šią papildomą pagrįstą nuomonę.

13 2013 m. sausio 23 d. atsakyme Portugalijos Respublika vėl pakartojo, kad Komisijos pozicija klaidinga, todėl pastaroji nusprendė pareikšti šį ieškinį.

III – **Dėl ieškinio**

A – *Dėl tariamo tikslumo ir griežtumo trūkumo apibrėžiant bylos dalyką*

1. Šalių argumentai

14 Formaliai nepareikšdama prieštaravimo dėl priimtinumo Portugalijos Respublika teigia, kad Komisijos ieškinio reikalavimų pataisymai, palyginti su nurodytais pagrįstoje nuomonėje ir papildomame oficialiame pranešime, yra ne tiesiog patikslinimai, o esminis pradinio ginčo dalyko, kuris matyti iš šių pagrįstų nuomonių, pakeitimas. Iš tiesų, šios valstybės narės teigimu, šiose pagrįstose nuomonėse nurodyti kaltinimai neatitinka CIRIS 10 ir 38 straipsnių formuluočių, kuriomis remiasi Komisija, taip, kad nebuvo jokio įsipareigojimų neįvykdymo.

15 Komisija pažymi, kad padarė nedidelių savo reikalavimų ieškinyje pakeitimų, palyginti su reikalavimais papildomoje pagrįstoje nuomonėje, tam, kad būtų įtraukti Portugalijos Respublikos per administracinę procedūrą, visų pirma atsakant į papildomą pagrįstą nuomonę, pateikti paaiškinimai. Ji mano, kad šie pakeitimai visiškai nekeičia šiai valstybei narei pateiktų kaltinimų prasmės ir apimties ir jais paisoma šios valstybės narės teisės į gynybą.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

16 Reikia priminti, kad nors pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tiesa tai, jog pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dalykas apibrėžiamas per šiame straipsnyje numatytą ikiteisminę procedūrą, todėl Komisijos pagrįsta nuomonė ir ieškinys turi būti pagrįsti identiškais kaltinimais, vis dėlto šis reikalavimas nereiškia, kad jų formuluotės turi visiškai sutapti, jeigu ginčo dalykas nebuvo išplėstas ar pakeistas. Taigi Komisija ieškinyje gali patikslinti pirminius kaltinimus su sąlyga, kad nekeičia ginčo dalyko (žr.2016 m. sausio 21 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-‑515/14, EU:C:2016:30, 12 ir 13 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

17 Šiuo atveju ir per ikiteisminę procedūrą, ir Teisingumo Teisme Komisija aiškiai nurodė, jog kaltina Portugalijos Respubliką tuo, kad priimdama ir palikdama galioti CIRS 10 ir 38 straipsnius ši neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnį.

18 Be to, skaitydama pagrįstos nuomonės ir papildomos pagrįstos nuomonės rezoliucines dalis kartu su CIRS 10 ir 38 straipsniais Portugalijos Respublika supranta, kokias, pirma, situacijas, nurodytas nagrinėjamose nuostatose, Komisija numatė savo pagrįstose nuomonėse, ir, antra, kokios yra šių nuostatų teisinės pasekmės toms situacijoms, kurias ši institucija laiko prieštaraujančiomis Sąjungos teisei.

19 Iš to matyti, kad Komisija neišplėtė ir nepakeitė ikiteisminėje stadijoje apibrėžto ginčo dalyko.

20 Šiomis aplinkybėmis Portugalijos Respublikos argumentai, susiję su tariamu tikslumo ir griežtumo trūkumu apibrėžiant ginčo dalyką, neturi leisti suabejoti ieškinio priimtinumu, todėl turi būti atmesti.

B – *Dėl esmės*

21 Viena vertus, Komisija kaltina Portugalijos Respubliką, kad priimdama ir palikdama galioti CIRS 10 straipsnį, pagal kurį mokesčių mokėtojas, kuris keičiasi akcijomis ir perkelia savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę ar į kitą Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybę, turi, kiek tai susiję su nagrinėjamomis operacijomis, įtraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinių mokestinių metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazę, neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius.

22 Kita vertus, Komisija kaltina šią valstybę narę, kad priimdama ir palikdama galioti CIRS 38 straipsnį, pagal kurį mokesčių mokėtojas, kuris perduoda turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už bendrovės, kurios buveinė ar faktinė administracija yra kitos valstybės narės ar kitos EEE valstybės teritorijoje, akcijas, negali pasinaudoti mokesčio atidėjimu dėl nagrinėjamos operacijos, neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį.

23 Šiuos skundus reikia vertinti atskirai.

1. Kapitalo prieaugis, gautas keičiantis akcijomis

a) Šalių argumentai

24 Komisija teigia, kad kapitalo prieaugio, gauto keičiantis akcijomis, apmokestinimo srityje CIRIS numatytas mažiau palankus mokesčių mokėtojų, kurie išvyksta iš Portugalijos teritorijos, mokestinis vertinimas, palyginti su tais, kurie ir toliau reziduoja Portugalijoje. Iš tiesų vien dėl to, kad savo rezidavimo vietą perkelia už Portugalijos teritorijos, akcininkas ar dalininkas tampa apmokestinamas nagrinėjamu kapitalo prieaugio mokesčiu, atitinkančiu skirtumą tarp gautų akcijų realios vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės. Vis dėlto, jeigu šis akcininkas arba dalininkas išlaiko rezidavimo vietą Portugalijoje, gautų akcijų vertė prilygsta perleistų akcijų vertei. Tuo atveju, kai akcininkas arba dalininkas išlaiko rezidavimo vietą Portugalijoje, jis bus apmokestintas tik gautų akcijų galutinio perleidimo momentu, nebent atliktas papildomas piniginis mokėjimas.

25 Komisija mano, kad kapitalo prieaugio, gauto keičiantis akcijomis, mokesčio atidėjimo lengvata, taikoma Portugalijos teritorijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams, sukuria skirtingą pastarųjų ir mokesčių mokėtojų, nusprendusių perkelti savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę ar kitą EEE valstybę, vertinimą, nesuderinamą nei su SESV 21, 45 ir 49 straipsniais, nei su EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniais.

26 Šiuo atžvilgiu ji remiasi 2004 m. kovo 11 d. Sprendimu *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimu *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), susijusiais su fiziniams asmenims taikomu persikėlimo mokesčiu, kurie, kaip ji mano, taikytini šiuo atveju. Vis dėlto, Komisijos teigimu, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kuriame Teisingumo Teismas pirmą kartą pripažino, kad nacionalinės nuostatos persikėlimo mokesčio srityje gali būti pateisinamos tikslu užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, netaikomas šiuo atveju, nes jis susijęs tik su juridinių asmenų apmokestinimu.

27 Net jei Komisija pripažįsta Portugalijos įstatymų leidėjo tikslą užtikrinti mokesčių sistemos veiksmingumą, ji mano, kad nagrinėjama nacionalinė nuostata nėra proporcinga, nes Sąjungos teisėje, konkrečiai – 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1) ir 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvoje 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (OL L 84, 2010, p. 1), jau

numatyti valstybių narių kompetentingų institucijų informavimo ir savitarpio pagalbos išieškant mokesčius mechanizmai, leidžiantys pasiekti šį tikslą neribojant ESV sutartyje numatytų pagrindinių laisvių.

28 Be to, Portugalijos Respublika gali, pavyzdžiui, prašyti išvykstančio iš Portugalijos teritorijos mokesčių mokėtojo reguliariai teikti informaciją apie gautas akcijas, kad patikrintų, ar jis vis dar yra turėtojas. Kapitalo prieaugis turėtų būti apmokestintas tik tuo momentu, kai iš Portugalijos teritorijos išvykęs mokesčių mokėtojas perleidžia gautas akcijas.

29 Portugalijos Respublika mano, kad CIRS 10 straipsnis nepažeidžia nei SESV 21, 45 ir 49 straipsnių, nei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnių. Iš tiesų labai ribota situacija, kuriai taikomos nagrinėjamos CIRS nuostatos, yra susijusi su realiai vykdant ankstesnį keitimąsi akcijomis gauto kapitalo prieaugio mokesčio atidėjimo pabaiga dėl mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos perkėlimu iš Portugalijos teritorijos. Todėl 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), susijęs su dar negauto kapitalo prieaugio apmokestinimu, kai mokesčių mokėtojas savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais perkelia į kitą valstybę narę, šiuo atveju netaikomas.

30 Portugalijos Respublikos teigimu, galimas laisvo judėjimo ribojimas, kylantis iš CIRS 10 straipsnio, yra pateisinamas pirmiausia tikslu užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių pagal mokesčių teritorialumo principą, Teisingumo Teismo pripažintą byloje, kurioje priimtas 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas). Ji teigia, kad kartu taikant nacionalines nuostatas ir sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurias ji sudarė su visomis valstybėmis narėmis, nuostatas kompetencija apmokestinti kapitalo prieaugį, gautą keičiantis akcijomis, iš esmės priklauso tik mokesčių mokėtojo, perleidžiančio akcijas, rezidavimo valstybei narei, t. y. šiuo atveju – Portugalijos Respublikai. Todėl Portugalijos Respublika mano, kad dėl pareigos neapmokestinti mokesčių mokėtojui perkeliant rezidavimo vietą į kitą valstybę šio kapitalo prieaugio ji galutinai prarastų teisę jį apmokestinti ir pažeistų savo teisę naudotis apmokestinimo kompetencija, kiek tai susiję su jos teritorijoje vykdoma veikla (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 punktą ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 58 punktą).

31 Toliau Portugalijos Respublika nurodo priežastis, susijusias su mokesčių sistemos darna. Šios valstybės narės teigimu, šiuo atveju egzistuoja tiesioginis ryšys tarp mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, nes nagrinėjamos nuostatos tikslas – išvengti, kad dėl mokesčių mokėtojui suteiktos mokesčio lengvatos gauto kapitalo prieaugio mokesčio atidėjimo forma vėliau nebūtų neįmanoma veiksmingai apmokestinti to paties kapitalo prieaugio Portugalijos teritorijoje. Iš tiesų tam tikro turto apmokestinimo atidėjimo schemos geram veikimui svarbiausia, kad mokesčio lengvatos suteikimas tam tikru momentu atitiktų realų šio turto apmokestinimą vėlesniu momentu.

32 Galiausiai Portugalijos Respublika remiasi pateisinimu, pagrįstu būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kova su sukčiavimu mokesčių srityje bei mokesčių vengimu.

33 Vokietijos Federacinė Respublika mano, kad galimas laisvo judėjimo ribojimas, kylantis iš CIRS 10 straipsnio, pateisinamas, nes jame numatytas Portugalijos teritorijoje gauto pelno apmokestinimas prieš Portugalijos Respublikai prarandant savo apmokestinimo kompetenciją. Vokietijos Federacinės Respublikos teigimu, Teisingumo Teismo 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas) nustatyti principai galioja, neatsižvelgiant į tai, ar persikėlimo mokesčio schema taikoma fiziniams, ar juridiniams asmenims.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

34 Reikia išnagrinėti mokesčio schemą, numatytą CIRS 10 straipsnyje, atsižvelgiant į SESV 21, 45 ir 49 straipsnius, prieš nagrinėjimą atsižvelgiant į EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius.

i) Dėl kaltinimų, susijusių su SESV 21, 45 ir 49 straipsnių pažeidimu

35 Pagal Teisingumo Teismo praktiką SESV 21 straipsnio, kuriame bendrai įtvirtinta kiekvieno Sąjungos piliečio teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, konkreti išraiška yra SESV 45 straipsnis, kiek tai susiję su laisvu darbuotojų judėjimu, ir SESV 49 straipsnis, kiek tai susiję su įsisteigimo laisve (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 49 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

36 Taigi aptariamą mokesčio schemą reikia nagrinėti atsižvelgiant į SESV 45 ir 49 straipsnius, prieš nagrinėjimą atsižvelgiant į SESV 21 straipsnį, kiek tai susiję su asmenimis, kurie persikelia iš vienos valstybės narės į kitą, ketindami ten įsikurti dėl priežasčių, nesusijusių su ekonominės veiklos vykdymu.

– Dėl SESV 45 ir 49 straipsnių apribojimų egzistavimo

37 Visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmenų judėjimu, siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams visoje Sąjungos teritorijoje bet kokio pobūdžio profesinės veiklos vykdymą bei draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti mažiau palankias sąlygas šiems piliečiams, siekiantiems vykdyti ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C-269/09, EU:C:2012:439, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

38 Nors, atsižvelgiant į šių nuostatų tekstą, jos skirtos tam, kad būtų užtikrintas priimančiojoje valstybėje taikomas nacionalinis vertinimas, reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkybėmis valstybių narių piliečiai, siekdami verstis ekonomine veikla, būtent turi teisę, kuri tiesiogiai kyla iš Sutarties, išvykti iš savo kilmės valstybės ir atvykti į kitos valstybės narės teritoriją ir joje apsigyventi (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 52 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

39 Nuostatos, kurios valstybės narės piliečiui sudaro kliūčių arba jį atgraso nuo išvykimo iš savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise ar įsisteigimo laisve, yra šios laisvės ribojimas, net jeigu jos taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų darbuotojų pilietybę (šiuo klausimu žr. 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 53 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

40 Be to, taip pat iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad laisvo asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisvės apribojimais turi būti laikomos visos priemonės, kurios šios laisvės įgyvendinimą draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 54 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

41 Šiuo atveju CIRS 10 straipsnio 8 dalyje numatyta, kad, vykstant keitimuisi akcijomis, bendrovės akcinį kapitalą sudarančių akcijų išdavimas dėl šio keitimosi įsigytos bendrovės akcininkams nelemia jų apmokestinimo, jeigu jie mokesčių tikslais toliau nustato tokią naujųjų akcijų vertę kaip ir ankstesniųjų akcijų vertė, tačiau tai neturi įtakos apmokestinimui, susijusiam su pinigine verte, kuri joms gali būti priskiriama. Kaip per posėdį patvirtino Portugalijos Respublika, iš tokio keitimosi gauto kapitalo prieaugio mokestis iš mokesčių mokėtojo išieškomas tik galutinio per keitimąsi gautų akcijų perleidimo atveju ir jo momentu.

42 Nukrypstant nuo šios taisyklės, CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas reikalauja, kad mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo rezidavimo vietą į kitą valstybę narę nei Portugalijos Respublika, į kalendorinių metų, kuriais buvo perkelta rezidavimo vieta, apmokestinamąsias pajamas įtrauktų sumą, kurios pagal CIRS 10 straipsnio 8 dalį neapmokestino vykstant keitimuisi akcijomis.

43 Nors mokesčių mokėtojams, kurie ir toliau reziduoja Portugalijos teritorijoje, taikomas kapitalo prieaugio, gauto keičiantis akcijomis, mokesčio atidėjimas iki vėlesnio galutinio keičiantis gautų akcijų perleidimo, mokesčių mokėtojai, kurie perkelia savo rezidavimo vietą iš Portugalijos teritorijos dėl šio perkėlimo privalo nedelsiant sumokėti mokestį nuo dėl šio keitimosi gauto kapitalo prieaugio.

44 Šis skirtingas vertinimas, kiek jis susijęs su nagrinėjamo kapitalo prieaugio apmokestinimo momentu, yra finansiškai nepalankus mokesčių mokėtojui, ketinančiam perkelti rezidavimo vietą už Portugalijos teritorijos, palyginti su mokesčių mokėtoju, kuris išlaiko savo rezidavimo vietą šioje teritorijoje. Iš tiesų, nors pirmajam atsiranda pareiga mokėti mokestį už dar negautą kapitalo prieaugį, kuriuo jis dar nedisponuoja, vien dėl tokio perkėlimo, antrasis turi sumokėti mokėtiną mokestį tik (ir jei) realiai gavo tokį kapitalo prieaugį (pagal analogiją žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 46 punktą).

45 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad finansinės lengvatos netaikymas tarptautinėje situacijoje, nors ji taikoma esant lygiavertei situacijai nacionalinėje teritorijoje, yra laisvo darbuotojų judėjimo ir įsisteigimo laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 59 ir 61 punktus).

46 Iš bylos medžiagos nematyti, kad šį skirtingą vertinimą gali paaiškinti objektyviai skirtinga situacija, ir Portugalijos Respublika to visiškai netvirtino Teisingumo Teisme. Iš tiesų, atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti jos teritorijoje gautą kapitalo prieaugį, asmens, kuris savo rezidavimo vietą perkelia į kitą valstybę narę, situacija panaši į asmens, kuris lieka pirmojoje valstybėje narėje, situaciją, kiek tai susiję su kapitalo prieaugiu dėl turto, gauto pirmoje valstybėje narėje iki rezidavimo vietos perkėlimo, apmokestinimu (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 38 punktą).

47 Iš to matyti, kad skirtingas vertinimas, taikomas mokesčių mokėtojui keičiantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo pagal CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktą srityje, kuris perkelia savo rezidavimo vietą iš Portugalijos teritorijos, palyginti su mokesčių mokėtoju, kuris išlaiko savo rezidavimo vietą šioje teritorijoje, yra laisvo darbuotojų judėjimo ir įsisteigimo laisvės ribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 45 ir 49 straipsnius.

– Dėl SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatytų laisvių apribojimų pateisinimo

48 Reikia išnagrinėti, ar SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatytų laisvių apribojimas, kylantis iš CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkto, pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, reikia, kad jis būtų tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršytų to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-104/06, EU:C:2007:40, 25 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktą).

49 Šiuo klausimu primintina, kad valstybė narė turi įrodyti, pirma, kad jos reglamentavimas atitinka bendrojo intereso tikslą, ir, antra, kad šis reglamentavimas atitinka proporcingumo principą (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 13 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-260/04, EU:C:2007:508, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

50 Portugalijos Respublika remiasi pateisinimais, susijusiais su, pirma, būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių pagal mokesčių teritorialumo principą, antra, būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną ir, trečia, būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ir kovą su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu.

51 Pirmiausia, kalbant apie tikslą užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, reikia priminti, kad, pirma, jis yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas ir, antra, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar

suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

52 Vis dėlto Komisija teigia, kad Portugalijos Respublika negali remtis 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kad pateisintų pagrindinių laisvių apribojimą būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nes šis sprendimas susijęs su bendrovių, o ne fizinių asmenų kapitalo prieaugio apmokestinimu. Priešingai, ji mano, kad šiomis aplinkybėmis reikšmingi 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas N (C-470/04, EU:C:2006:525), susiję su fizinių asmenų latentiniu kapitalo prieaugiu gyvenamosios vietos perkėlimo iš vienos valstybės narės teritorijos į kitos valstybės narės teritoriją atveju.

53 Nors 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) aiškiai priimtas bendrovių kapitalo prieaugio apmokestinimo aplinkybėmis, Teisingumo Teismas šiame sprendime nustatytus principus vėliau perkėlė į sprendimą, susijusį su fizinių asmenų kapitalo prieaugio apmokestinimu (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 75–78 punktus ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 65–67 punktus).

54 Šiuo atžvilgiu faktas, kad šiuose dviejuose sprendimuose buvo nagrinėjamas gauto, o ne latentinio, kaip šiuo atveju, kapitalo prieaugio klausimas, neturi reikšmės. Svarbu tai, kad, kalbant apie vienokį ar kitokį kapitalo prieaugį, panašias operacija atlikus tik valstybėje narėje, kitaip nei tarpvalstybinio sandorio atveju, gautas kapitalo prieaugis nėra nedelsiant apmokestinamas (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 71 punktą).

55 Be to, kadangi Komisija abejoja tikslo teisėtumu užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių atsižvelgiant į fizinių asmenų persikėlimo mokestį, susijusį su latentiniu kapitalo prieaugiu, dėl to, kad po gyvenamosios vietos perkėlimo į kitą valstybę narę jie neturi atimti galimo nuvertėjimo šioje kitoje valstybėje narėje, pakanka priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog galimas priimančiosios valstybės narės neatsižvelgimas į nuvertėjimą nenustato jokios pareigos kilmės valstybei narei galutinio naujų akcijų perleidimo atveju perskaičiuoti mokestinę skolą, kuri buvo galutinai nustatyta tuo momentu, kai mokesčių mokėtojas, perkeldamas savo gyvenamąją vietą, nustojo būti apmokestinamas kilmės valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61 punktą).

56 Taigi siekiant remtis pateisinimu, grindžiamu darniu apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimu, nėra jokios objektyvios priežasties daryti skirtumą tarp fizinių ir juridinių asmenų apmokestinimo persikėlimo mokesčiu, taikomu latentiniam kapitalo prieaugiui.

57 Reikia priminti, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas tinkamas užtikrinti darnaus atitinkamų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimą. Iš tiesų apmokestinant galutiniu atsiskaitymo mokesčiu bendrovės faktinės rezidavimo vietos perkėlimo momentu siekiama taikyti kilmės valstybės narės pelno mokestį negautam kapitalo prieaugiui, atsiradusiam šios valstybės narės apmokestinimo kompetencijos srityje iki šios rezidavimo vietos perkėlimo. Po šio perkėlimo gautas kapitalo prieaugis apmokestinamas išimtinai priimančioje valstybėje narėje, nes tai leidžia išvengti jo dvigubo apmokestinimo (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 29 d. *Sprendimo National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 48 punktą).

58 Kalbant apie klausimą, ar ši nuostata, numatanti mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos perkėlimo iš Portugalijos teritorijos į kitą valstybę momentu keičiantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimą nedelsiant, neviršija to, kas būtina pasiekti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslą, primintina, kad 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10,

EU:C:2011:785, 52 punktas) Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad valstybės narės teisės aktai, nustatantys latentinio kapitalo prieaugio, susijusio su bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę mokesčio išieškojimą nedelsiant paties perkėlimo momentu, yra neproporcingi, nes egzistuoja mažiau įsisteigimo laisvę ribojančios priemonės nei šio mokesčio išieškojimas nedelsiant (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ir 85 punktus ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

59 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, leidžiantys bendrovei, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, pasirinkti tarp, pirma, mokesčio sumos sumokėjimo nedelsiant ir, antra, atidėto šio mokesčio sumos sumokėjimo, prireikus – su taikytinomis įstatyminėmis palūkanomis, yra mažiau įsisteigimo laisvę ribojanti priemonė nei šio mokesčio išieškojimas nedelsiant (žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ir 85 punktus ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Be to, Teisingumo Teismas sutiko, kad atitinkama valstybė narė taip pat gali atsižvelgti į mokesčio neišieškojimo riziką, kuri didėja bėgant laikui, savo nacionaliniame reglamentavime, taikomame mokesčių skolų mokėjimo atidėjimui, tokiomis priemonėmis, kokia yra, banko garantija (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktą).

60 Atsižvelgiant į dviejuose ankstesniuose punktuose nurodytą teismo praktiką, konstatuotina, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas viršija tai, kas būtina pasiekti tikslą, susijusį su būtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nes taikytinos nacionalinės teisės nuostatos neleidžia pasirinkti mokesčių mokėtojui, kuris perkelia savo rezidavimo vietą iš Portugalijos teritorijos į kitą valstybę narę iš, pirma, keičiantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio mokesčio sumokėjimo nedelsiant ir, antra, atidėto šios sumos mokėjimo, o tai neišvengiamai susiję su mokesčių mokėtojo administracine našta dėl perduoto turto kontrolės ir su banko garantija (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ir 74 punktus).

61 Iš to matyti, kad būtinybė užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių nepateisina SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatytų laisvių apribojimo, kylančio iš CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkto.

62 Antra, dėl pateisinimo, susijusio su būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną, primintina, kad Teisingumo Teismas ją pripažino privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Tačiau tam, kad tokiu pateisinimu grįstas argumentas būtų priimtinas, Teisingumo Teismas reikalavo tiesioginio atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšio įrodymo (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 74 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

63 Šiuo atveju Portugalijos Respublika teigia, kad nagrinėjama nacionalinė nuostata būtina šiai darnai užtikrinti, nes mokesčio lengvata, suteikta atidėto mokesčio forma, pasibaigia, kai vėlesnis apmokestinimas tampa neįmanomas dėl to, kad lengvatos gavėjas mokesčių mokėtojas praranda savo, kaip rezidento Portugalijos teritorijoje, statusą. Šios valstybės narės teigimu, geram mokesčio atidėjimo schemos veikimui yra būtina, kad egzistuotų atitiktis, kiek tai susiję su tuo pačiu mokesčių mokėtoju ir tuo pačiu mokesčiu, tarp mokesčio lengvatos atidėto mokesčio forma suteikimo ir realaus kapitalo prieaugio apmokestinimo vėliau.

64 Šiuo klausimu konstatuotina, kad Portugalijos Respublika neįrodė, jog egzistuoja tiesioginis mokesčio lengvatos, numatytos CIRS 10 straipsnio 8 dalyje, ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšys. Iš tiesų, jei tarptautinėje situacijoje, numatytoje CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkte, pagal CIRS 10 straipsnio 8 dalį suteikta mokesčio lengvata kompensuojama apmokestinimu, nes mokėtina mokesčio suma neišvengiamai surenkama mokesčių mokėtojo rezidavimo vietos perkėlimo iš Portugalijos teritorijos momentu, kitaip yra vien vidaus situacijoje, numatytoje CIRS 10 straipsnio

8 dalyje. Iš tiesų nagrinėjant šią nuostatą matyti, kad keičiantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio mokesčio išieškojimas vyksta tik tuo atveju, jei keičiantis gautos akcijos perleidžiamos galutinai. Kaip išvados 60 punkte teigė generalinis advokatas, mokesčių mokėtojas, išlaikantis savo rezidavimo vietą Portugalijos teritorijoje, tol, kol neperleidžia gautų akcijų, gali naudotis pagal CIRS 10 straipsnio 8 dalį suteikta mokesčio lengvata, dėl kurios mokestis iš jo gali būti išieškotas tik ateityje. Todėl tariamas mokesčių mokėtojui suteiktos mokesčio lengvatos ir jo apmokestinimo ryšys nėra aiškus (pagal analogiją žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-345/05, EU:C:2006:685, 27 punktą).

65 Taigi reikia atmesti Portugalijos Respublikos argumentą, pagal kurį nagrinėjamą nuostatą objektyviai pateisina būtinybė išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną.

66 Trečia, dėl pateisinimo, susijusio su mokesčių kontrolės veiksmingumu ir kova su sukčiavimu mokesčių srityje, taip pat mokesčių vengimu, reikia konstatuoti, kad Portugalijos Respublika atsiliepime į ieškinį apsiribojo paminėdama šį pateisinimą, bet jo neišplėsdama.

67 Iš to matyti, kad tokiam pateisinimui nereikia pritarti.

68 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas yra SESV 45 ir 49 straipsniuose draudžiamas ribojimas, o Komisijos kaltinimas dėl atitinkamos valstybės narės įsipareigojimų, nustatytų šiuose straipsniuose, neįvykdymo yra pagrįstas.

– Dėl kaltinimo, susijusio su SESV 21 straipsnio pažeidimu

69 Kalbant apie Sąjungos piliečius, pageidaujančius persikelti Sąjungos viduje dėl priežasčių, nesusijusių su ekonominės veiklos vykdymu, pažymėtina, kad, grindžiant tais pačiais motyvais, dėl kaltinimo pažeidus SESV 21 straipsnį darytina ta pati išvada (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 91 punktą).

ii) Dėl EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnių apribojimų egzistavimo

70 Pirmiausia reikėtų pažymėti, kad EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniai yra analogiški SESV 45 ir 49 straipsnių nuostatoms (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 95 punktą).

71 Aišku, Sąjungos teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma EEE susitarime garantuojamoms laisvėms, nes naudojimasis tomis laisvėmis susijęs su kitu teisiniu kontekstu (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 81 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

72 Šiuo atveju Portugalijos Respublika nenurodė priežasčių, dėl kurių svarstymai, susiję su sutarties garantuojamų judėjimo laisvių ribojimų pateisinimų nebuvimu, dėl kurių padarytos šio sprendimo 61, 65 ir 66 punktuose nurodytos išvados, taip pat neturi būti taikomi EEE susitarime garantuojamoms laisvėms.

73 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas yra EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose draudžiamas apribojimas, o Komisijos kaltinimas dėl atitinkamos valstybės narės įsipareigojimų, nustatytų šiuose straipsniuose, neįvykdymo yra pagrįstas.

2. Dėl viso turto, susijusio su individualiai vykdoma veikla, perdavimo bendrovei

a) Šalių argumentai

74 Komisija tvirtina, kad fiziniam asmeniui perduodant bendrovei visą turtą ir įsipareigojimus mainais už akcijas CIRS 38 straipsnis numato skirtingą vertinimą mokesčių tikslais, atsižvelgiant į tai, ar perdavimas atliktas bendrovei, kurios buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje, ar bendrovei, kurios buveinė ar faktinė administracija yra už šios teritorijos ribų. Iš tiesų pirmu atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas tik kai turtą ir įsipareigojimus gavusi bendrovė juos perleidžia, jei kitos sąlygos taip pat įvykdytos. Tačiau antruoju atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas nedelsiant. Komisija teigia, kad Portugalijos Respublika turi taikyti tą pačią taisyklę, neatsižvelgdama į tai, ar bendrovė, kuriai perduotas turtas ir įsipareigojimai, turėjo, ar neturėjo buveinės ir faktinės administracijos Portugalijos teritorijoje.

75 Taigi ji mano, kad CIRS 38 straipsnis prieštarauja SESV 49 straipsniui ir EEE susitarimo 31 straipsniui ir dėl jos skunde, susijusiame su CIRS 10 straipsniu, nurodytų priežasčių viršija tai, kas būtina užtikrinti mokesčių sistemos veiksmingumą. Iš tiesų Portugalijos Respublika galėtų, remdamasi Direktyva 2011/16, pavyzdžiui, reguliariai reikalauti informacijos iš kompetentingų institucijų tos valstybės narės, kurioje yra juridinio asmens, kuriam perduotas turtas ir įsipareigojimai, buveinė ar faktinė administracija, siekdama patikrinti, ar ji vis dar yra jų turėtoja. Komisijos teigimu, atitinkamą kapitalo prieaugį reikia apmokestinti tik jei nustatyta, kad ši bendrovė perleido turtą ir įsipareigojimus. Be to, Komisija nurodo Direktyvą 2010/24, kuri taip pat reikšminga atvejais, kai kapitalo prieaugio mokestis nebuvo sumokėtas.

76 Portugalijos Respublika teigia, kad CIRS 38 straipsnis numato kapitalo prieaugio, susijusio su bendrovių steigimu ar su egzistuojančių bendrovių daugumos kapitalo dalių turėjimu įnešus visą turtą, naudojamą fizinio asmens verslo ar profesinėje veikloje, mokesčio atidėjimą. Šios nuostatos tikslas buvo leisti pakeisti vykdomos ekonominės veiklos teisinę formą, neapmokestinant iš kapitalo įnašo gauto kapitalo prieaugio įnašo momentu. Mokesčio mokėjimo atidėjimo iki vėlesnio perduoto turto perleidimo lengvata su sąlyga, kad perleidžianti bendrovė laikosi tam tikrų reikalavimų perduoto turto apskaitos srityje, leidžia užtikrinti ekonominio tęstinumo principo laikymąsi ir atitinkamų pajamų apmokestinimą. Sąlyga, susijusi su perleidžiančios bendrovės buveinės ar faktinės administracijos vieta, yra būtina siekiant užtikrinti, nesant suderinimo priemonių, ekonominio tęstinumo principo laikymąsi ir vėlesnį perduoto turto ir įsipareigojimų apmokestinimą, atsižvelgiant į tai, kad bendrovės, kurios buveinė ar faktinė administracija yra ne Portugalijos teritorijoje, apmokestinimo kompetencija priklauso ne Portugalijos Respublikai, o valstybei, kurios teritorijoje yra šios bendrovės buveinė ar faktinė administracija.

77 Nagrinėjama priemonė atitinka mokesčių teritorialumo principą ir yra pateisinama būtinybe užtikrinti darnų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

78 Reikia išnagrinėti mokesčio schemą, numatytą CIRS 38 straipsnyje, atsižvelgiant į SESV 49 straipsnį, prieš nagrinėjimą atsižvelgiant į EEE susitarimo 31 straipsnį.

i) Dėl kaltinimo, susijusio su SESV 49 straipsnio pažeidimu

79 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką į SESV 49 straipsnio taikymo sritį patenka bet kuris valstybės narės rezidentas, nesvarbu, kokia jo pilietybė, turintis kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, leidžiančią jam daryti tam tikrą įtaką šios bendrovės sprendimams ir spręsti dėl jos veiklos (žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *X*, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

80 Šiuo atveju konstatuotina, kad mokesčio atidėjimo lengvata, numatyta CIRS 38 straipsnio 1 dalyje, pagal šios nuostatos b punktą priklauso nuo sąlygos, kad fizinis asmuo, kuris perduoda visą su savo verslo ir profesinės veiklos vykdymu susijusį turtą bendrovei, turėtų mažiausiai 50 % jos kapitalo.

81 Tad CIRIS 38 straipsnio 1 dalis susijusi su įsisteigimo laisve.

82 Šioje nuostatoje numatyta, kad apmokestinamojo veiklos rezultato nebūtina nustatyti pagal gautą akcinį kapitalą perdavus visą turtą, susijusį su fizinio asmens vykdoma ūkine ir profesine veikla, jeigu įvykdytos CIRS 38 straipsnio 1 dalies a–e punktuose nurodytos sąlygos. Pagal CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktą reikalaujama, kad subjektas, kuriam perduodamas nagrinėjamas turtas, būtų bendrovė, kurios registruota buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijoje. Kaip Portugalijos Respublika patvirtino per posėdį, tokiu atveju mokestis renkamas iš perleidžiančios bendrovės vėlesnio nagrinėjamo turto perleidimo momentu. Tačiau jei perleidžianti bendrovė neturi registruotos buveinės ir faktinės administracijos Portugalijos teritorijoje, perkėlimą vykdančiam asmeniui netaikoma mokesčių lengvata, numatyta CIRS 38 straipsnio 1 dalyje, todėl jam nedelsiant atsiranda pareiga mokėti kapitalo prieaugio mokestį.

83 Iš to matyti, kad kai fiziniai asmenys perduoda visą nagrinėjamą turtą bendrovei, kurios buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje, perleidžianti bendrovė turi sumokėti kapitalo prieaugio mokestį vėliau perleisdama šį turtą, o fiziniai asmenys, perduodantys visą šį turtą bendrovei, kurios buveinė ar faktinė administracija yra kitoje nei Portugalijos Respublika valstybėje, tampa prievolę mokėti kapitalo prieaugio mokestį turinčiais asmenimis šio perdavimo momentu.

84 Reikia konstatuoti, kad tokia mokesčio schema yra finansiškai mažiau palanki mokesčių mokėtojui, kuris perduoda visą nagrinėjamą turtą bendrovei, turinčiai buveinę ar faktinę administraciją ne Portugalijos teritorijoje, palyginti su mokesčių mokėtoju, kuris perduoda tą patį turtą bendrovei, turinčiai buveinę ar faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje, ir yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip jis suprantamas pagal teismo praktiką, primintą šio sprendimo 37–40 punktuose.

85 Be to, iš bylos medžiagos nematyti, kad šį skirtumą galima paaiškinti objektyviu situacijos skirtumu, o Portugalijos Respublika Teisingumo Teisme to ir netvirtino.

86 Siekdama pateisinti Sutarties garantuojamos įsisteigimo laisvės ribojimą, kylantį iš nagrinėjamos nuostatos, Portugalijos Respublika rėmėsi, pirma, būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių pagal teritorialumo principą ir, antra, būtinybe užtikrinti ekonominį tęstinumą.

87 Viena vertus, kalbant apie tikslą užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, reikia konstatuoti, atsižvelgiant į tai, kas priminta šio sprendimo 59 punkte, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas viršija tai, kas būtina tikslui pasiekti, dėl egzistuojančių mažiau įsisteigimo laisvę ribojančių priemonių nei apmokestinimas nedelsiant.

88 Šiomis aplinkybėmis įsisteigimo laisvės apribojimas, kylantis iš CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punkto, nepateisinamas būtinybe užtikrinti darnų kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių.

89 Kita vertus, kalbant apie pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti ekonominį tęstinumą, Portugalijos Respublika rėmėsi būtinybe padaryti mokesčio atidėjimo lengvatą priklausomą nuo tam tikrų reikalavimų perleidžiančiai bendrovei perduotos nuosavybės apskaitos srityje. Šios valstybės narės teigimu, šių reikalavimų laikymasis, nesant suderinimo priemonių, nebus užtikrintas, kiek tai susiję su bendrovėmis, turinčiomis buveines ar faktines administracijas kitose valstybėse narėse, nes kompetencija jų atžvilgiu priklauso ne Portugalijos Respublikai, bet rezidavimo vietos valstybei.

90 Šiuo klausimu primintina, jog reikalavimu, kad perleidžiančioji bendrovė turėtų buveinę ir faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje, siekiama galiausiai užtikrinti galimybę Portugalijos valstybei realiai apmokestinti kapitalo prieaugį. Kaip buvo priminta šio sprendimo 87 ir 88 punktuose, šis tikslas nepateisina skirtingo fizinių asmenų vertinimo po to, kai jie perduoda visą nagrinėjamą turtą bendrovei, turinčiai buveinę ir faktinę administraciją Portugalijos Respublikos teritorijoje, arba bendrovei, turinčiai buveinę ar faktinę administraciją kitos valstybės teritorijoje, nes tokį tikslą galima užtikrinti nedarant skirtumo tarp vien vidaus ir tarptautinės situacijos. Dėl šiuose punktuose nurodytų priežasčių iš CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punkto kylantis įsisteigimo laisvės ribojimas yra neproporcingas, palyginti su šiais tikslais.

91 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas yra pagal SESV 49 straipsnį draudžiamas apribojimas, o Komisijos kaltinimas dėl atitinkamos valstybės narės įsipareigojimų, nustatytų šiame ESV sutarties straipsnyje, neįvykdymo yra pagrįstas.

ii) Dėl kaltinimo, susijusio su EEE susitarimo 31 straipsnio pažeidimu

92 Portugalijos Respublika nenurodė priežasčių, dėl kurių svarstymai, susiję su įsisteigimo laisvės, garantuojamos ESV sutartyje, apribojimų pateisinimo nebuvimas, konstatuotas šio sprendimo 87–90 punktuose, neturėtų būti taip pat taikomas įsisteigimo laisvei, garantuojamai EEE susitarime.

93 Šiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas yra EEE susitarimo 31 straipsnyje draudžiamas ribojimas, o Komisijos kaltinimas dėl atitinkamos valstybės narės įsipareigojimų, nustatytų šiame EEE susitarimo straipsnyje, neįvykdymo yra pagrįstas.

94 Remiantis prieš tai išdėstytais argumentais, reikia konstatuoti, kad:

— priimdama ir palikdama galioti CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktą, pagal kurį mokesčių mokėtojas, prarandantis rezidento statusą Portugalijos teritorijoje, mokesčių tikslais už tuos metus, kai prarado rezidento statusą, kapitalo prieaugio kategorijoje turi įtraukti į apskaitą sumą, kuri pagal šio kodekso 10 straipsnio 8 dalį nebuvo apmokestinta keičiantis akcijomis, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, ir

— priimdama ir palikdama galioti to paties kodekso 38 straipsnio 1 dalies a punktą, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas mokesčio atidėjimas taikomas tik fiziniams asmenims, perduodantiems visą turtą, susijusį su jų individualiai vykdoma verslo ir profesine veikla, bendrovei, kurios registruota buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

95 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo.

96 Kadangi Komisija reikalavo priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas, o ši pralaimėjo bylą, ji turi padengti ne tik savo, bet ir Komisijos patirtas bylinėjimosi išlaidas.

97 Pagal šio reglamento 140 straipsnio 1 dalies nuostatas valstybės narės, kurios įstojo į bylą, pačios turi padengti savo išlaidas. Taigi Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **Priimdama ir palikdama galioti *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio kodeksas) 10 straipsnio 9 dalies a punktą, pagal kurį mokesčių mokėtojas, prarandantis rezidento statusą Portugalijos teritorijoje, mokesčių tikslais už tuos metus, kai prarado rezidento statusą, kapitalo prieaugio kategorijoje turi įtraukti į apskaitą sumą, kuri pagal šio kodekso 10 straipsnio 8 dalį nebuvo apmokestinta keičiantis akcijomis, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 ir 31 straipsnius.**

2. **Priimdama ir palikdama galioti to paties kodekso 38 straipsnio 1 dalies a punktą, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas mokesčio atidėjimas taikomas tik fiziniams asmenims, perduodantiems visą turtą, susijusį su jų individualiai vykdoma verslo ir profesine veikla, bendrovei, kurios registruota buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnį.**

3. **Priteisti iš Portugalijos Respublikos padengti savo ir Europos Komisijos patirtas bylinėjimosi išlaidas.**

4. **Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.