Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2016 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artikla – Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 28 ja 31 artikla – Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Luonnollisten henkilöiden verottaminen yhtiöosuuksien vaihdosta saaduista arvonnousuista – Luonnollisten henkilöiden verottaminen arvonnousuista, jotka johtuvat yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden siirrosta – Yksityishenkilöiden maastapoistumisverotus – Veron periminen välittömästi – Luonnollisten henkilöiden, jotka vaihtavat yhtiöosuuksia, erilainen kohtelu sen mukaan, jäävätkö he asumaan valtion alueelle vai siirtävätkö he asuinpaikkansa Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen muun jäsenvaltion alueelle – Luonnollisten henkilöiden, jotka siirtävät yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden yhtiölle, erilainen kohtelu sen mukaan, tehdäänkö siirto yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella, vai yhtiölle, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen muun jäsenvaltion alueella – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-503/14,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 11.11.2014,

Euroopan komissio, asiamiehinään G. Braga da Cruz ja W. Roels,

kantajana,

vastaan

Portugalin tasavalta, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja M. J. Martins da Silva,

vastaajana,

jota tukee

Saksan liittotasavalta, asiamiehenään T. Henze,

väliintulijana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Levits, C. Vajda (esittelevä tuomari), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.3.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.5.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, jäljempänä henkilöverolaki) 10 ja 38 §:n säännökset, joiden mukaan verovelvollisen, joka joko vaihtaa yhtiöosuuksia ja siirtää asuinpaikkansa ulkomaille tai siirtää itsenäisesti harjoitettuun toimintaan liittyviä varoja ja velkoja ulkomailla asuvan yhtiön yhtiöosuuksia vastaan, on ensimmäisessä tapauksessa kyseessä olevien toimien johdosta lisättävä veron perusteeseen kaikki tulot, joita ei ole otettu huomioon viimeisen sellaisen verokauden veron perusteessa, jolloin hänet vielä katsottiin maassa asuvaksi verovelvolliseksi, eikä hän jälkimmäisessä tapauksessa näiden toimien osalta voi lykätä veronmaksua.

I **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *ETA-sopimus*

2 ETA-sopimuksen 28 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus EY:n jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden välillä.

2. Vapaa liikkuvuus edellyttää, että kaikki kansalaisuuteen perustuva EY:n jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

3. Yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden vuoksi perustelluin rajoituksin se sisältää oikeuden:

a) hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä;

b) liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti EY:n jäsenvaltioiden ja EFTA-valtioiden alueella;

c) oleskella EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueella työntekotarkoituksessa tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti;

d) jäädä EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle työsuhteen päätyttyä siellä.

4. Tämän artiklan määräykset eivät koske julkishallinnon palvelussuhteita.

5. Työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen sovellettavista erityisistä säännöksistä säädetään V liitteessä.”

3 ETA-sopimuksen 31 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti ei ole rajoituksia, jotka koskevat EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta sijoittautua EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle. Tämä koskee myös EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle sijoittautuneen EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä kyseisten valtioiden alueelle.

Jollei 4 luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 34 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

2. Sijoittautumisoikeuteen sovellettavista erityisistä säännöksistä säädetään VIII–XI liitteessä.”

B *Portugalin oikeus*

4 CIRS:n 10 §:ssä, jonka otsikkona on ”Arvonnousut”, säädetään seuraavaa:

”1. Realisoituneina arvonnousuina on pidettävä sellaisia voittoja, joita ei ole pidettävä yritys-, ammatti-, pääoma- tai kiinteistötuloina ja jotka perustuvat

a) kiinteistöön liittyvien esineoikeuksien vastikkeelliseen luovutukseen ja yksityisomaisuuteen kuuluvien esineiden osoittamiseen niiden omistajan itsenäisesti harjoittamaan yritys- tai ammattitoimintaan

b) yhtiöosuuksien vastikkeelliseen luovutukseen, mukaan lukien yhtiöosuuksien lunastaminen ja kuolettaminen yhtiöpääomaa alentaen, muiden arvopaperien vastikkeelliseen luovutukseen sekä osakkaille jaon perusteella annettuun arvoon, joka katsotaan oikeushenkilöiden tuloverolain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) 81 §:ssä tarkoitetuksi arvonnousuksi

– –

3. Voitot katsotaan saaduiksi edellä 1 momentissa tarkoitettujen oikeustoimien tekohetkellä – –

– –

4. Voitto, josta kannetaan luonnollisia henkilöitä koskeva tulovero, muodostuu

a) realisointiarvon ja hankinta-arvon erotuksesta siten, että tästä määrästä vähennetään tarvittaessa pääomatulona pidettävä osa 1 momentin a, b ja c kohdassa säädetyissä tapauksissa

– –

8. Jos yhtiöosuuksia vaihdetaan oikeushenkilöiden tuloverolain 73 §:n 5 momentissa ja 77 §:n 2 momentissa tarkoitetuissa olosuhteissa, yhtiöpääomaa edustavien arvopapereiden jakaminen vaihdon johdosta hankitun yhtiön osakkaille ei johda viimeksi mainittujen verottamiseen, jos osakkaat arvostavat verotuksessa uudet yhtiöosuudet samaan arvoon kuin vanhat yhtiöosuudet. Kyseinen arvo määritetään tämän lain säännösten mukaisesti, tämän kuitenkaan vaikuttamatta niiden rahamäärien verotukseen, jotka uusista yhtiöosuuksista on mahdollisesti maksettu.

9. Edellisessä momentissa tarkoitetussa tapauksessa on huomattava lisäksi seuraavaa:

a) Kun osakkaan ei enää katsota asuvan Portugalin alueella, arvonnousuihin luetaan asuinpaikan muuttumisvuoden verotuksessa arvo, jota ei 8 momentin mukaisesti verotettu

osakkeita vaihdettaessa ja joka vastaa tämän lain säännösten mukaisesti määritetyn saatujen osakkeiden käyvän arvon ja vanhojen osakkeiden hankinta-arvon erotusta.

b) Oikeushenkilöiden tuloverolain 73 §:n 10 momentin säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin.

10. Tämän pykälän 8 ja 9 momentin säännökset ovat myös sovellettavissa soveltuvin osin osuuksien tai osakkeiden jakamiseen sulautumis- tai jakautumistapauksissa, joihin sovelletaan oikeushenkilöiden tuloverolain 74 §:ää.

_ _”

5 CIRS:n 38 §:ssä, jonka otsikko on ”Varallisuuden siirto yhtiöpääoman muodostamiseksi”, säädetään seuraavaa:

”1. Luonnollisen henkilön yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden siirrosta johtuvan yhtiöpääoman muodostamisen johdosta ei ole määritettävä verotettavaa tulosta, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) yhteisö, jolle varallisuus siirretään, on yhtiö, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella

b) siirron suorittava luonnollinen henkilö omistaa vähintään 50 prosenttia yhtiöpääomasta, ja yhtiön harjoittama toiminta on pääasiallisesti samanlaista kuin itsenäisesti harjoitettu toiminta

c) siirrettävät varat ja velat otetaan huomioon siirtoa varten luonnollisen henkilön kirjanpitoon tai tileille kirjatuista arvoista tai arvoista, jotka ovat seurausta tämän lain säännösten soveltamisesta tai verosäännösten perusteella tehdyistä uudelleenarvostuksista

d) siirrosta vastikkeena saadut yhtiöosuudet arvostetaan niiden myöhempään siirtoon liittyvien voittojen tai tappioiden verotuksessa edellisen kohdan mukaisesti arvostettuun siirrettyjen varojen ja velkojen nettoarvoon

e) edellä a kohdassa tarkoitettu yhtiö antaa ilmoituksen, jossa se sitoutuu noudattamaan oikeushenkilöiden tuloverolain 77 §:n säännöksiä; ilmoitus on liitettävä luonnollisen henkilön veroilmoitukseen siltä tilikaudelta, jonka aikana siirto on tehty.

2. Edellisen momentin säännöksiä ei sovelleta, jos siirrettyyn varallisuuteen kuuluu hyödykkeitä, joiden osalta voittojen verotusta on lykätty 10 §:n 3 momentin b kohdassa tarkoitetulla tavalla.

3. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetusta siirrosta vastikkeena saatujen yhtiöosuuksien kaikenlaisesta vastikkeellisesta luovutuksesta syntyneet voitot kuuluvat luovutusajankohdasta lähtien seuraavina viitenä vuonna yritys- ja ammattituloihin B-kategorian nettotuloina. Tämän ajanjakson aikana verotuksen neutraalisuuden järjestelmien piiriin kuuluvilla yhtiöosuuksilla ei voida toteuttaa mitään toimia, tai muutoin voittojen katsotaan realisoituneen kyseisten toimien toteuttamishetkellä ja niihin on lisättävä 15 prosenttia jokaiselta kuluneelta vuodelta tai osalta vuotta siitä lähtien, kun varallisuutta on siirretty yhtiöpääoman muodostamiseksi, ja ne lisätään sen vuoden tuloon, jolloin toimet havaittiin.”

6 Oikeushenkilöiden tuloverolain 77 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun [CIRS:n] 38 §:n 1 momentissa säädettyä järjestelmää sovelletaan, siirrettävät varat ja velat on arvostettava siirronsaajana olevan yhtiön kirjanpidossa siten kuin kyseisen 1 momentin c kohdassa säädetään, ja tämän yhtiön verotettava tulos määritetään seuraavasti:

a) siirretyn varallisuuden muodostavia omaisuuseriä koskevat tulokset lasketaan niin kuin siirtoa ei olisi tapahtunut

b) kiinteään omaisuuteen kuuluvia varallisuuseriä koskevat lisäykset ja poistot tehdään noudattaen järjestelmää, jota sovellettiin luonnollisen henkilön verotettavaa tulosta määrättäessä

c) siirrettyihin varauksiin sovelletaan verotuksessa samoja sääntöjä, joita niihin oli sovellettava luonnollisen henkilön verotettavaa tulosta määrättäessä”.

II Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

7 Komissio lähetti 17.10.2008 Portugalin tasavallalle virallisen huomautuksen, jossa se katsoi, ettei Portugalin tasavalta ollut noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan, joista on tullut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artikla, ja ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska kyseinen jäsenvaltio verottaa realisoitumattomia arvonnousuja silloin, kun yhtiöosuuksia vaihdetaan tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai jossa luonnollinen henkilö siirtää taloudellisen tai ammatillisen toiminnan harjoittamiseen liittyviä varoja ja velkoja yhtiölle, jos yhtiön, jolle varoja ja velkoja siirretään, kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa valtiossa.

8 Portugalin tasavalta vastasi kyseiseen viralliseen huomautukseen 15.5.2009 päivätyllä kirjeellä, jossa se kiisti komission kannan.

9 Tämä vastaus ei vakuuttanut komissiota, minkä vuoksi komissio lähetti 3.11.2009 perustellun lausunnon, jossa se katsoi, että Portugalin tasavalta ei ole noudattanut velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa CIRS:n 10 ja 38 §:n säännökset, joiden mukaan verovelvollisen, joka siirtää asuinpaikkansa toiseen valtioon tai siirtää itsenäisesti harjoitettuun toimintaan liittyviä varoja ja velkoja toisessa valtiossa asuvan yhtiön yhtiöosuuksia vastaan, on lisättävä veron perusteeseen kaikki tulot, joita ei ole otettu huomioon viimeisen sellaisen verokauden veron perusteessa, jolloin hänet vielä katsottiin maassa asuvaksi verovelvolliseksi. Komissio kehotti samalla kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen vastaanottamisesta.

10 Portugalin tasavalta vastasi kyseiseen perusteltuun lausuntoon katsoen, että komission väitteet olivat perusteettomia.

11 Komissio lähetti kyseiselle jäsenvaltiolle 28.10.2011 täydentävän virallisen huomautuksen, jossa se viittasi CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdan päivitettyyn versioon ja totesi, että sen virallisessa huomautuksessa ja perustellussa lausunnossa esittämä kanta pysyi ennallaan. Komissio pysytti ennallaan myös CIRS:n 38 §:ää koskevan kantansa sellaisena kuin se ilmeni virallisesta huomautuksesta ja perustellusta lausunnosta.

12 Kun Portugalin tasavalta oli antanut täydentävään viralliseen huomautukseen vastauksen, jossa kyseinen jäsenvaltio edelleen katsoi komission väitteiden olevan perusteettomia, komissio lähetti sille 22.11.2012 täydentävän perustellun lausunnon, jossa se yhtäältä uudisti väitteensä siitä, että CIRS:n 10 § ja 38 § olivat SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan sekä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan vastaisia, ja toisaalta kehotti Portugalin tasavaltaa noudattamaan täydentävää perusteltua lausuntoa kahden kuukauden määräajassa.

13 Koska Portugalin tasavalta toisti 23.1.2013 päivätyssä vastauksessaan, että komission kanta oli virheellinen, komissio päätti nostaa käsiteltävänä olevan kanteen.

III **Kanne**

A *Väite oikeudenkäynnin kohteen rajauksen epätäsmällisyydestä ja epätarkkuudesta*

1. Asianosaisten lausumat

14 Portugalin tasavalta ei esitä virallisesti oikeudenkäyntiväitettä kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumisesta mutta vetoaa siihen, että komission kanteeseen sisältyviin vaatimuksiin tekemät muutokset verrattuna viralliseen huomautukseen ja perusteltuun lausuntoon sisältyviin vaatimuksiin menevät pitemmälle kuin pelkät täsmennykset ja merkitsevät olennaisia muutoksia oikeusriidan alkuperäiseen kohteeseen sellaisena kuin se ilmenee perustelluista lausunnoista. Kyseisen jäsenvaltion mukaan perusteltuihin lausuntoihin sisältyvät väitteet eivät nimittäin vastanneet sanamuodoltaan CIRS:n 10 ja 38 §:ää eli säännöksiä, johon komissio oli kuitenkin nojautunut, joten kyseessä ei voinut olla jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva tilanne.

15 Komissio korostaa, että se on tehnyt kanteeseensa sisältyviin vaatimuksiin vähäisiä muutoksia verrattuna sen täydentävään perusteltuun lausuntoon sisältyneisiin vaatimuksiin, jotta niistä ilmenisivät Portugalin tasavallan hallinnollisen menettelyn aikana ja erityisesti täydentävään perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa toimittamat täsmennykset. Komissio katsoo, etteivät nämä muutokset millään tavoin muuta kyseistä jäsenvaltiota vastaan esitettyjen väitteiden merkitystä ja ulottuvuutta ja että kyseisen jäsenvaltion puolustautumisoikeuksia on kunnioitettu täysimääräisesti.

2. Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

16 On syytä muistuttaa, että vaikka onkin totta, että SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä ja että komission perustellun lausunnon ja kanteen on tästä syystä perustuttava yhdenmukaisiin väitteisiin, unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä vaatimus ei kuitenkaan merkitse sitä, että niiden pitäisi aina olla täysin samalla tavalla muotoiltuja, kunhan oikeudenkäynnin kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu. Komissio voi näin ollen täsmentää kannekirjelmässään alkuperäisiä väitteitään edellyttäen kuitenkin, ettei se muuta oikeudenkäynnin kohdetta (ks. tuomio 21.1.2016, komissio v. Kypros, C-515/14, EU:C:2016:30, 12 ja 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Käsiteltävässä asiassa komissio on sekä oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä että unionin tuomioistuimessa selvästi todennut, että se arvostelee Portugalin tasavaltaa siitä, että tämä ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa CIRS:n 10 ja 38 §:n.

18 Lisäksi perustellun lausunnon ja täydentävän perustellun lausunnon päätelmäosan

sanamuodon vertaaminen CIRS:n 10 ja 38 §:n sanamuotoon antoi Portugalin tasavallalle mahdollisuuden ymmärtää yhtäältä, mitä kyseessä olevien säännösten piiriin kuuluvia tilanteita komissio tarkoitti näissä perustelluissa lausunnoissa, ja toisaalta näistä säännöksistä näissä tilanteissa johtuvat oikeusseuraukset, joiden komissio katsoi olevan unionin oikeuden vastaisia.

19 Komissio ei siten ole laajentanut eikä muuttanut oikeudenkäynnin kohdetta siitä, millaiseksi se oli rajattu oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä.

20 Näin ollen Portugalin tasavallan väite, joka perustuu oikeudenkäynnin kohteen rajauksen epätäsmällisyyteen ja epätarkkuuteen, ei voi kyseenalaistaa kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä, joten väite on hylättävä.

B *Asiakysymys*

21 Yhtäältä komissio arvostelee Portugalin tasavaltaa siitä, että tämä ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa CIRS:n 10 §:n, jonka mukaan verovelvollisen, joka vaihtaa yhtiöosuuksia ja siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai toiseen Euroopan talousalueen (ETA) valtioon, on lisättävä veron perusteeseen kaikki tulot, joita ei ole otettu huomioon viimeisen sellaisen verokauden veron perusteessa, jolloin hänet vielä katsottiin maassa asuvaksi verovelvolliseksi.

22 Toisaalta komissio arvostelee kyseistä jäsenvaltiota siitä, että tämä ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pysyttänyt voimassa CIRS:n 38 §:n, jonka mukaan verovelvollinen, joka siirtää itsenäisesti harjoitettuun toimintaan liittyviä varoja ja velkoja sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa tai toisessa ETA-valtiossa, yhtiöosuuksia vastaan, ei näiden toimien osalta voi lykätä veronmaksua.

23 Näitä väitteitä on syytä arvioida erikseen.

1. Yhtiöosuuksien vaihtamisesta saadut arvonnousut

a) Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

24 Komissio katsoo, että yhtiöosuuksien vaihtamisesta saatujen arvonnousujen verotuksen osalta CIRS:n 10 §:ssä säädetään epäedullisesta verokohtelusta, joka kohdistuu niihin verovelvollisiin, jotka muuttavat pois Portugalin alueelta, verrattuna niihin verovelvollisiin, jotka säilyttävät asuinpaikkansa Portugalissa. Osakkeenomistajalle tai osakkaalle nimittäin syntyy pelkästään sillä perusteella, että hän siirtää asuinpaikkansa Portugalin ulkopuolelle, velvollisuus maksaa veroa kyseessä olevista arvonnousuista, jotka vastaavat saatujen osakkeiden todellisen arvon ja vanhojen osakkeiden hankinta-arvon erotusta. Jos osakkeenomistaja tai osakas sitä vastoin säilyttää asuinpaikkansa Portugalissa, saatujen yhtiöosuuksien arvo vastaa luovutettujen yhtiöosuuksien arvoa. Asuinpaikan säilyessä Portugalissa osakkeenomistajaa tai osakasta sitä vastoin verotetaan vasta saatujen yhtiöosuuksien lopullisen luovutuksen ajankohtana, jollei tapaukseen liity käteisellä suoritettuja lisämaksuja.

25 Komissio katsoo, että etu, jonka Portugalin alueella asuvat verovelvolliset saavat yhtiöosuuksien vaihdosta saaduista arvonnousuista perittävän veron maksun lykkäämisestä, aikaansaa erilaisen kohtelun heidän ja niiden verovelvollisten välille, jotka päättävät siirtää asuinpaikkansa toiseen jäsenvaltioon tai toiseen ETA-valtioon, ja ettei tämä ole yhteensopivaa SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan eikä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan kanssa.

26 Tältä osin komissio perustelee kantaansa 11.3.2004 annetulla tuomiolla de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 annetulla tuomiolla N (C-470/04, EU:C:2006:525), jotka koskevat luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta ja joiden komissio katsoo soveltuvan nyt käsiteltävään tapaukseen. Komission mukaan 29.11.2011 annettua tuomiota National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), jossa unionin tuomioistuin ensimmäisen kerran hyväksyi, että maastapoistumisverotusta koskeva kansallinen lainsäädäntö voi olla perusteltavissa verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden kesken koskevalla tavoitteella, ei sen sijaan voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, sillä kyseinen tuomio liittyy pelkästään oikeushenkilöiden verotukseen.

27 Vaikka komissio myöntää, että Portugalin lainsäätäjän tavoittelema verojärjestelmän tehokkuuden turvaamista koskeva päämäärä on hyväksyttävä, se katsoo, ettei kyseessä oleva kansallinen säännös ole oikeasuhteinen, sillä unionin oikeudessa ja erityisesti hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1) ja keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annetussa neuvoston direktiivissä 2010/24/EU (EUVL 2010, L 84, s. 1) säädetään jo jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten välisessä tietojenvaihdossa ja keskinäisessä avunannossa verojen perinnän alalla käytössä olevista järjestelmistä, joilla tämä tavoite voidaan saavuttaa käyttämättä EUT-sopimuksessa taattuihin perusvapauksiin kohdistuvia rajoituksia.

28 Lisäksi Portugalin tasavalta voisi esimerkiksi vaatia Portugalin alueelta pois muuttavaa verovelvollista toimittamaan säännöllisesti tietoja saaduista yhtiöosuuksista selvittääkseen, onko hän edelleen niiden omistaja. Tällä tavoin verotus voitaisiin kohdistaa arvonnousuihin vasta sitten, kun Portugalin alueelta pois muuttanut verovelvollinen on luovuttanut saamansa yhtiöosuudet.

29 Portugalin tasavalta katsoo, ettei CIRS:n 10 § ole SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan eikä ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan vastainen. Kyseessä oleva CIRS:n säännös nimittäin koskee vain sitä tarkoin rajattua tilannetta, jossa aikaisemmasta yhtiöosuuksien vaihtamisesta tosiasiallisesti saatujen arvonnousujen verotuksen lykkäys päättyy verovelvollisen siirtäessä asuinpaikkansa Portugalin alueen ulkopuolelle. Näin ollen 11.2.2004 annettua tuomiota de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), joka liittyy toistaiseksi realisoitumattomien arvonnousujen verottamiseen verovelvollisen siirtäessä verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä tapauksessa.

30 Portugalin tasavallan mukaan CIRS:n 10 §:stä mahdollisesti johtuva vapaan liikkuvuuden rajoitus on perusteltu ensinnäkin verotuksen alueperiaatteen mukaisesti verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden kesken koskevalla tavoitteella, jonka unionin tuomioistuin on hyväksynyt 29.11.2011 annetulla tuomiolla National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 kohta) ratkaistussa asiassa. Portugalin tasavalta korostaa, että kansallisen lainsäädännön soveltamisesta yhdessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten kanssa, jotka se on tehnyt kaikkien jäsenvaltioiden kanssa, seuraa, että lähtökohtaisesti yksinomainen oikeus yhtiöosuuksien vaihtamisesta saaduista arvonnousuista verottamiseen on yhtiöosuudet luovuttaneen verovelvollisen asuinjäsenvaltiolla eli tässä tapauksessa Portugalin tasavallalla. Näin ollen Portugalin tasavalta katsoo, että jos se olisi velvollinen jättämään tällaiset arvonnousut verottamatta verovelvollisen asuinpaikan siirtyessä toiseen jäsenvaltioon, se menettäisi lopullisesti oikeutensa verottaa niistä, mikä heikentäisi sen oikeutta käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettuihin toimiin (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 kohta ja tuomio 8.11.2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, 58 kohta).

31 Portugalin tasavalta vetoaa sen jälkeen verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskeviin

syihin. Kyseisen jäsenvaltion mukaan nyt käsiteltävässä asiassa verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, sillä riidanalaisen säännöksen tavoitteena on estää se, että realisoituneista arvonnousuista verottamisen lykkäyksellä verovelvolliselle annettava verotuksellinen etu tekisi myöhemmin mahdottomaksi samojen arvonnousujen tosiasiallisen verottamisen Portugalin alueella. Tietyistä varoista verottamisen lykkäystä koskevan järjestelmän asianmukaisen toiminnan kannalta on nimittäin olennaista, että verotuksellisen edun myöntäminen tiettynä ajankohtana liittyy samojen varojen tosiasialliseen verottamiseen myöhempänä ajankohtana.

32 Portugalin tasavalta vetoaa lopuksi oikeuttamisperusteeseen, joka perustuu tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus sekä veron kiertämisen ja veropetosten estäminen.

33 Saksan liittotasavalta katsoo, että CIRS:n 10 §:stä mahdollisesti johtuva vapaan liikkuvuuden rajoitus on perusteltu, koska kyseisen pykälän tarkoituksena on verottaa arvonnousuista, jotka ovat toteutuneet Portugalin alueella ennen kuin Portugalin tasavalta on menettänyt valtansa verottaa niistä. Saksan liittotasavallan mukaan unionin tuomioistuimen 29.11.2011 antamassaan tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 kohta) vahvistamat periaatteet pätevät siitä riippumatta, onko kyse luonnollisiin henkilöihin vai oikeushenkilöihin sovellettavasta maastapoistumisverotuksesta.

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

34 CIRS:n 10 §:ssä säädettyä verojärjestelmää on syytä tarkastella SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan kannalta ennen sen tarkastelua ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan kannalta.

i) Väitteet, jotka koskevat SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan rikkomista

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan SEUT 21 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella oleva oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta erityismääräys SEUT 45 artiklassa ja sijoittautumisvapauden osalta SEUT 49 artiklassa (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Näin ollen nyt tarkasteltavaa verojärjestelmää on ensin tutkittava SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan kannalta ja vasta sen jälkeen suhteessa SEUT 21 artiklaan sellaisten henkilöiden osalta, jotka siirtyvät jäsenvaltiosta toiseen asettuakseen sinne syistä, jotka eivät liity taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

– SEUT 45 ja SEUT 49 artiklaa koskevien rajoitusten olemassaolo

37 Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Vaikka näiden määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, on todettava, että tämän osana jäsenvaltioiden kansalaisilla on erityisesti suoraan EUT-sopimukseen perustuva oikeus lähteä kotimaastaan, siirtyä toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskella siellä taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi (tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tai sijoittautumisvapauttaan taikka tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseisten henkilöiden kansalaisuudesta (ks. vastaavasti tuomio 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, 16 kohta ja tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoituksina on lisäksi pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Nyt käsiteltävässä tapauksessa CIRS:n 10 §:n 8 momentissa säädetään, että jos yhtiöosuuksia vaihdetaan, yhtiöpääomaa edustavien arvopapereiden jakaminen vaihdon johdosta hankitun yhtiön osakkaille ei johda viimeksi mainittujen verottamiseen, jos osakkaat arvostavat verotuksessa uudet yhtiöosuudet samaan arvoon kuin vanhat yhtiöosuudet, tämän kuitenkaan vaikuttamatta niiden rahamäärien verotukseen, jotka uusista yhtiöosuuksista on mahdollisesti maksettu. Kuten Portugalin tasavalta on istunnossa vahvistanut, verovelvolliselta peritään verot tällaisesta vaihdosta saadusta arvonnoususta vain, jos vaihdossa saadut osuudet luovutetaan lopullisesti, ja vasta luovutuksen ajankohtana.

42 Tästä säännöstä poiketen CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdassa säädetään, että muuhun jäsenvaltioon kuin Portugalin tasavaltaan asuinpaikkansa siirtävien verovelvollisten on lisättävä sen kalenterivuoden verotettavaan tuloon, jonka aikana asuinpaikan siirto on tapahtunut, se määrä, josta ei CIRS:n 10 §:n 8 momentin nojalla ollut verotettu yhtiöosuuksien vaihdon ajankohtana.

43 Tästä seuraa, että verovelvolliset, jotka jäävät asumaan Portugalin alueelle, saavat etua yhtiöosuuksien vaihtamisesta saatujen arvonnousujen verottamisen lykkäyksestä vaihdossa saatujen yhtiöosuuksien myöhempään luovutukseen asti, kun sen sijaan verovelvollisten, jotka siirtävät asuinpaikkansa Portugalin alueen ulkopuolelle, on tämän siirron johdosta välittömästi maksettava verot kyseisestä vaihdosta saaduista arvonnousuista.

44 Tämä arvonnousuista verottamisen ajankohtaan liittyvä erilainen kohtelu on kassatilanteen kannalta epäedullisempi verovelvolliselle, joka haluaa siirtää asuinpaikkansa Portugalin alueen ulkopuolelle, kuin verovelvolliselle, joka jää asumaan Portugalin alueelle. Ensiksi mainittu verovelvollinen nimittäin joutuu pelkästään asuinpaikan siirron vuoksi maksamaan veroa arvonnoususta, joka ei ole vielä realisoitunut eikä siten hänen käytettävissään, kun sen sijaan jälkimmäisen verovelvollisen tarvitsee maksaa vero vasta silloin ja vain siltä osin kuin arvonnousut tosiasiallisesti ovat toteutuneet (ks. analogisesti tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 46 kohta).

45 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kassatilanteeseen liittyvän etuuden epääminen rajat ylittävissä tilanteissa rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta, kun se myönnetään vastaavassa tilanteessa jäsenvaltion alueella (ks.

vastaavasti tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 59 ja 61 kohta).

46 Asiakirja-aineistoon sisältyvistä tiedoista ei kuitenkaan ilmene, että tämä erilainen kohtelu olisi selitettävissä objektiivisen tilanteen erolla, eikä Portugalin tasavalta sitä paitsi ole millään tavoin väittänyt unionin tuomioistuimessa, että asia olisi niin. Kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa sen alueella toteutuneista arvonnousuista, asuinpaikkansa kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon siirtävän henkilön tilanne vastaa nimittäin asuinpaikkansa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa säilyttävän henkilön tilannetta siltä osin kuin verotus koskee ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen asuinpaikan siirtoa syntyneitä omaisuuserien arvonnousuja (ks. analogisesti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 38 kohta).

47 Tästä seuraa, että asuinpaikkansa Portugalin alueen ulkopuolelle siirtävän verovelvollisen erilainen kohtelu häneen CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdan nojalla kohdistuvassa yhtiöosuuksien vaihtamisesta saatujen arvonnousujen verotuksessa verrattuna verovelvolliseen, joka säilyttää asuinpaikkansa Portugalin alueella, merkitsee SEUT 45 ja SEUT 49 artiklassa tarkoitettujen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoituksia.

– SEUT 45 ja SEUT 49 artiklassa taattujen vapauksien rajoittamisen perusteltavuus

48 On syytä tutkia, onko CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdasta johtuva SEUT 45 ja SEUT 49 artiklassa taattujen vapauksien rajoittaminen perusteltavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Rajoituksella olisi siinäkin tapauksessa voitava varmistaa kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä rajoituksella saataisi ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio 18.1.2007, komissio v. Ruotsi, C-104/06, EU:C:2007:40, 25 kohta ja tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta).

49 Tässä suhteessa on muistutettava, että jäsenvaltion on osoitettava yhtäältä, että sen säännöstö perustuu yleistä etua koskevaan tavoitteeseen, ja toisaalta, että mainittu säännöstö on suhteellisuusperiaatteen mukainen (ks. vastaavasti tuomio 13.9.2007, komissio v. Italia, C-260/04, EU:C:2007:508, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Portugalin tasavalta vetoaa oikeuttamisperusteisiin, jotka perustuvat ensinnäkin tarpeeseen turvata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken alueperiaatteen mukaisesti, toiseksi tarpeeseen turvata verojärjestelmän johdonmukaisuus ja kolmanneksi tarpeeseen turvata verotarkastusten sekä veropetosten ja veronkierron estämisen tehokkuus.

51 Ensinnäkin tavoitteesta, joka perustuu tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako, on muistutettava yhtäältä, että tämä on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite, ja toisaalta, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin toteuttamien yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Komissio vetoaa kuitenkin siihen, ettei Portugalin tasavalta voi nojautua 29.11.2011 annettuun tuomioon National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) oikeuttaakseen perusvapauksien rajoituksen tarpeella turvata jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako, sillä kyseinen tuomio liittyy yhtiöiden eikä luonnollisten henkilöiden verottamiseen piilevistä arvonnousuista. Komissio katsoo päinvastoin, että nyt käsiteltävän asian yhteydessä merkityksellisiä ovat 11.3.2004 annettu tuomio de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7.9.2006 annettu tuomio N (C-470/04, EU:C:2006:525), jotka koskevat luonnollisten henkilöiden verottamista piilevistä arvonnousuista asuinpaikan siirtyessä jäsenvaltion alueelta toisen

jäsenvaltion alueelle.

53 Vaikka 29.11.2011 annettu tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) onkin annettu yhtiöiden verottamista arvonnousuista koskevassa tilanteessa, unionin tuomioistuin on kuitenkin sen jälkeen soveltanut kyseisessä tuomiossa vahvistettuja periaatteita myös luonnollisten henkilöiden verottamista arvonnousuista koskevassa tilanteessa (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 75–78 kohta ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 65–67 kohta).

54 Sillä seikalla, että kahdessa viimeksi mainitussa tuomiossa oli kyse realisoituneista arvonnousuista eikä nyt käsiteltävän asian tavoin piilevistä arvonnousuista, ei ole tältä kannalta merkitystä. Merkityksellistä on nimittäin se, että kummankaan arvonnousun osalta samankaltaiset liiketoimet, jotka on – toisin kuin rajat ylittävä liiketoimi – toteutettu täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa, eivät ole johtaneet niiden välittömään verottamiseen (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 71 kohta).

55 Siltä osin kuin komissio kyseenalaistaa jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen hyväksyttävyyden luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotuksessa piilevien arvonnousujen osalta sillä perusteella, etteivät luonnolliset henkilöt voi tässä toisessa jäsenvaltiossa vähentää asuinpaikan toiseen jäsenvaltioon siirtämisen jälkeen mahdollisesti realisoituvia arvonalentumisia, on riittävää muistuttaa, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että se, että vastaanottava jäsenvaltio ei mahdollisesti ota huomioon arvonalentumisia, ei velvoita lähtöjäsenvaltiota arvostamaan uusien yhtiöosuuksien lopullisen luovutuksen ajankohtana uudelleen sellaista verovelkaa, joka on määritetty lopullisesti silloin, kun verovelvollinen on lakannut asuinpaikkansa siirron vuoksi olemasta verovelvollinen lähtöjäsenvaltiossa (ks. analogisesti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 61 kohta).

56 Näin ollen ei ole olemassa jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevaan tavoitteeseen perustuvaa objektiivista syytä eron tekemiseen luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden maastapoistumisverotuksessa piilevien arvonnousujen osalta.

57 Tämän jälkeen on syytä todeta, että CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdalla voidaan taata asianomaisten jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen. Asuinpaikan siirtohetkellä kannettavalla maastapoistumisverolla pyritään nimittäin asettamaan lähtöjäsenvaltion tuloveron alaisiksi ne realisoitumattomat arvonnousut, jotka ovat syntyneet kyseisen jäsenvaltion verotusvallan piirissä ennen asuinpaikan siirtoa. Siirron jälkeen realisoituneista arvonnousuista verotetaan pelkästään vastaanottavassa jäsenvaltiossa, jossa ne ovat syntyneet, mikä mahdollistaa niiden kaksinkertaisen verotuksen välttämisen (ks. analogisesti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 48 kohta).

58 Sen seikan osalta, ylitetäänkö tällä säännöksellä, jossa säädetään yhtiöosuuksien vaihtamisesta saatujen piilevien arvonnousujen verottamisesta välittömästi verovelvollisen asuinpaikan siirtyessä Portugalin alueelta toiseen valtioon, se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, on syytä muistuttaa, että 29.11.2011 annetussa tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 52 kohta) unionin tuomioistuin on jo katsonut, että jäsenvaltion säännöstö, jossa säädetään tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön omaisuuserien piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron välittömästä kantamisesta kyseisen siirron hetkellä, on suhteellisuusperiaatteen vastainen, koska on olemassa sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavia toimenpiteitä kuin tämän veron välitön kantaminen (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 85 kohta ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut, että kansallinen säännöstö, jossa tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävälle yhtiölle annetaan mahdollisuus valita, maksaako se kyseisen veron määrän välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana, on sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittava toimenpide kuin kyseisen veron välitön kantaminen (ks. tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 85 kohta ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi unionin tuomioistuin on hyväksynyt, että asianomainen jäsenvaltio voi verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa säännöstössään ottaa pankkitakauksen antamisen kaltaisilla toimenpiteillä huomioon veron kantamatta jäämistä koskevan riskin, joka kasvaa ajan kuluessa (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 kohta).

60 Kahdessa edellisessä kohdassa viitatun oikeuskäytännön perusteella on todettava, että CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdalla ylitetään se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska asiaa koskevissa kansallisen oikeuden säännöksissä ei jätetä asuinpaikkansa Portugalin alueelta toiseen jäsenvaltioon siirtävälle verovelvolliselle mahdollisuutta valita, maksaako se yhtiöosuuksien vaihtamisesta saaduista arvonnousuista kannettavan veron määrän välittömästi vai maksaako se sen myöhemmin, jolloin siihen väistämättä liittyy verovelvolliseen kohdistuva siirrettyjen varojen seurantaan liittyvä hallinnollinen rasitus ja pankkitakauksen asettaminen (ks. analogisesti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 74 kohta).

61 Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen tarpeella ei voida oikeuttaa CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdasta johtuvaa SEUT 45 ja SEUT 49 artiklassa taattujen vapauksien rajoitusta.

62 Siltä osin kuin asiassa on toiseksi kyse oikeuttamisperusteesta, joka perustuu tarpeeseen säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin on tunnustanut sen yleistä etua koskevaksi pakottavaksi syyksi. Unionin tuomioistuin on edellyttänyt, että jotta tällaiseen oikeuttamisperusteeseen perustuva argumentti voitaisiin hyväksyä, on osoitettava, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa Portugalin tasavalta vetoaa siihen, että riidanalainen kansallinen säännös on tarpeen tämän johdonmukaisuuden takaamiseksi, koska verotuksen lykkäämisellä annettu veroetu päättyy silloin, kun myöhemmin verottaminen käy mahdottomaksi sen vuoksi, että edun saaneen verovelvollisen ei enää katsota asuvan Portugalin alueella. Kyseisen jäsenvaltion

mukaan onkin verotuksen lykkäysjärjestelmän asianmukaisen toiminnan kannalta olennaista, että saman verovelvollisen ja saman veron osalta vallitsee yhteys verotuksen lykkäämisellä annetun veroedun ja arvonnousujen myöhemmin tapahtuvan tosiasiallisen verottamisen välillä.

64 Tältä osin on todettava, että Portugalin tasavalta ei ole osoittanut, että CIRS:n 10 §:n 8 momentissa säädetyn verotuksellisen edun ja sen välillä, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, olisi suora yhteys. Vaikka nimittäin CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdassa säädetyssä rajat ylittävässä tilanteessa CIRS:n 10 §:n 8 momentin mukaisesti myönnetty veroetu kompensoidaan kantamalla vero, koska maksettava veromäärä väistämättä kannetaan ajankohtana, jona verovelvollisen asuinpaikka siirtyy Portugalin alueen ulkopuolelle, asia on toisin CIRS:n 10 §:n 8 momentissa säädetyssä puhtaasti jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa. Tämän säännöksen tarkastelu nimittäin osoittaa, että yhtiöosuuksien vaihtamisesta saaduista arvonnousuista kannettava vero peritään vain siinä tapauksessa, että tässä vaihdossa saadut yhtiöosuudet mahdollisesti luovutetaan lopullisesti. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, Portugalin alueelle asumaan jäävä verovelvollinen voi yhä vedota CIRS:n 10 §:n 8 momentissa myönnettyyn veroetuuteen, niin kauan kuin hän ei luovuta saamiaan yhtiöosuuksia, ja aikaansaada siten sen, että veron periminen häneltä tulevaisuudessa on vain mahdollista muttei varmaa. Tästä seuraa, että väitetty yhteys verovelvolliselle myönnetyn edun ja tämän verottamisen välillä ei ole varma (ks. analogisesti tuomio 26.10.2006, komissio v. Portugali, C-345/05, EU:C:2006:685, 27 kohta).

65 Näin ollen on hylättävä Portugalin tasavallan väite, jonka mukaan riidanalainen säännös on objektiivisesti perusteltu tarpeella säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

66 Siltä osin kuin asiassa on kolmanneksi kyse oikeuttamisperusteesta, joka perustuu verotarkastusten sekä veropetosten ja veronkierron torjunnan tehokkuuteen, on todettava, että Portugalin tasavalta on vastinekirjelmässään pelkästään maininnut tämän perusteen kehittelemättä sitä millään tavoin.

67 Tällaista perustetta ei siten voida hyväksyä.

68 Näin ollen on todettava, että CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohta merkitsee SEUT 45 ja SEUT 49 artiklassa kiellettyä rajoitusta ja että komission väite, joka perustuu asianomaisen jäsenvaltion EUT-sopimuksen näiden artiklojen mukaisten jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen, on perusteltu.

– Väite, joka koskee SEUT 21 artiklan rikkomista

69 Siltä osin kuin asia koskee unionin kansalaisia, jotka haluavat muuttaa unionin alueella muista kuin taloudellisen toiminnan harjoittamiseen liittyvistä syistä, on päädyttävä SEUT 21 artiklan rikkomista koskevan väitteen osalta samaan johtopäätökseen samoin perustein (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 91 kohta).

ii) ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklaan kohdistuvan rajoituksen olemassaolo

70 Aluksi on todettava, että ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan määräykset vastaavat SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan määräyksiä (ks. tuomio 12.7.2012, komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 95 kohta).

71 Unionin oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei tosin voida täysimääräisesti soveltaa ETA-sopimuksessa taattuihin vapauksiin, sillä viimeksi mainittujen vapauksien käyttö kuuluu erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen (tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Tässä tapauksessa Portugalin tasavalta ei kuitenkaan ole ilmoittanut syitä, joiden vuoksi niitä seikkoja, jotka liittyvät siihen, ettei EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoituksia ole perusteltu ja jotka ovat johtaneet tämän tuomion 61, 65 ja 66 kohtaan sisältyviin toteamuksiin, ei voitaisi soveltaa samalla tavoin myös ETA-sopimuksessa taattuihin vapauksiin.

73 Näin ollen on todettava, että CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohta muodostaa rajoituksen, joka kielletään ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklassa, ja että komission väite, joka perustuu asianomaisen jäsenvaltion ETA-sopimuksen näiden artiklojen mukaisten jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen, on perusteltu.

2. Itsenäisesti harjoitettuun toimintaan liittyvän koko varallisuuden siirto yhtiölle

a) Asianosaisten lausumat

74 Komissio katsoo, että luonnollisen henkilön siirtäessä yhtiölle varoja ja velkoja vastikkeeksi yhtiöosuuksista CIRS:n 38 §:ssä säädetään erilaisesta verokohtelusta siitä riippuen, tehdäänkö siirto yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella, vai yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueen ulkopuolella. Ensiksi mainitussa tapauksessa arvonnousuista nimittäin verotetaan vasta silloin, kun varat ja velat vastaanottanut yhtiö luovuttaa ne edelleen, mikäli myös muut edellytykset täyttyvät. Jälkimmäisessä tapauksessa arvonnousuista verotetaan sen sijaan välittömästi. Komissio katsoo, että Portugalin tasavallan tulisi soveltaa samaa sääntöä riippumatta siitä, sijaitseeko yhtiön, jolle varat ja velat siirretään, kotipaikka tai tosiasiallinen johto Portugalin alueella.

75 Komissio katsoo siten, että CIRS:n 38 § on SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan vastainen ja että sillä ylitetään sen CIRS:n 10 §:ää koskevan väitteen yhteydessä esitetyistä syistä se, mikä on tarpeen verojärjestelmän tehokkuuden turvaamiseksi. Portugalin tasavalta voisi nimittäin esimerkiksi pyytää säännöllisesti direktiivin 2011/16 perusteella tietoja sen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, jossa sijaitsee sen yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto, jolle varat ja velat on siirretty, tarkastaakseen, ovatko varat ja velat edelleen kyseisen yhtiön hallussa. Kyseessä olevista arvonnousuista on komission mukaan verotettava vasta sitten, kun osoitetaan, että tämä yhtiö on luovuttanut sille siirretyt varat ja velat. Komissio viittaa lisäksi direktiiviin 2010/24, joka on sen mielestä myös merkityksellinen tilanteissa, joissa veroa arvonnousuista ei ole maksettu.

76 Portugalin tasavalta vetoaa siihen, että CIRS:n 38 §:ssä säädetään sellaisten arvonnousujen verotuksen lykkäämisestä, jotka liittyvät yhtiöiden perustamiseen tai enemmistöosuuden hankkimiseen jo olemassa olevista yhtiöistä siirtämällä luonnollisen henkilön yritys- tai ammattitoiminnan harjoittamiseen käytetty varallisuus kokonaisuudessaan apporttiomaisuutena. Tämän säännöksen tarkoituksena on mahdollistaa taloudellisen toiminnan harjoittamisen oikeudellisen muodon muuttaminen verottamatta apporttiomaisuuden siirrosta johtuvia arvonnousuja siirron ajankohtana. Verotuksen lykkäämisellä siirrettyjen omaisuuserien myöhemmän luovutuksen ajankohtaan asti, edellyttäen että luovutuksensaajana oleva yhtiö noudattaa tiettyjä siirretyn varallisuuden kirjanpitoon merkitsemiseen liittyviä vaatimuksia, pystytään takaamaan taloudellisen jatkuvuuden periaatteen noudattaminen siten, että sitä vastaavien tulojen verottaminen varmistetaan. Luovutuksensaajana olevan yhtiön kotipaikan tai tosiasiallisen johdon sijaintia koskeva edellytys on yhdenmukaistamistoimenpiteiden puuttuessa

välttämätön sen varmistamiseksi, että taloudellisen jatkuvuuden periaatetta noudatetaan ja siirretyistä varoista tai veloista verotetaan myöhemmin, sillä verotusvalta sellaisen yhtiön, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueen ulkopuolella, verottamiseen ei enää kuulu Portugalin tasavallalle vaan sille valtiolle, jonka alueella yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee.

77 Riidanalainen toimenpide on siten verotuksen alueperiaatteen mukainen ja perusteltu tarpeella varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken.

b) Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

78 CIRS:n 38 §:ssä säädettyä verojärjestelmää on syytä tarkastella SEUT 49 artiklan kannalta ennen sen tarkastelua ETA-sopimuksen 31 artiklan kannalta.

i) Väite, joka koskee SEUT 49 artiklan rikkomista

79 Aluksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu kansalaisuudestaan riippumatta jokainen jossakin jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (ks. tuomio 18.12.2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on todettava, että CIRS:n 38 §:n 1 momentissa säädetyn verotuksen lykkäämisen edellytyksenä on saman säännöksen b kohdan mukaan se, että luonnollinen henkilö, joka siirtää yritys- tai ammattitoiminnan harjoittamiseen käytetyn varallisuuden kokonaisuudessaan yhtiölle, omistaa vähintään 50 prosenttia sen pääomasta.

81 CIRS:n 38 §:n 1 momentti koskee näin ollen sijoittautumisvapautta.

82 Samassa säännöksessä säädetään, että luonnollisen henkilön yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden siirrosta johtuvan yhtiöpääoman muodostamisen johdosta ei ole määritettävä verotettavaa tulosta, jos CIRS:n 38 §:n 1 momentin a–e kohdassa säädetyt edellytykset täyttyvät. CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti edellytetään, että yhteisö, jolle varallisuus siirretään, on yhtiö, jonka yhtiöjärjestyksen mukainen kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella. Kuten Portugalin tasavalta on istunnossa vahvistanut, tällaisessa tapauksessa vero peritään luovutuksensaajana olevalta yhtiöltä kyseisten omaisuuserien myöhemmän luovutuksen ajankohtana. Jos sen sijaan luovutuksensaajana olevan yhtiön sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen johto eivät sijaitse Portugalin alueella, siirron suorittava luonnollinen henkilö ei saa CIRS:n 38 §:n 1 momentissa säädettyä veroetua ja hänen on siten välittömästi maksettava arvonnoususta perittävä vero.

83 Tästä seuraa, että luonnollisten henkilöiden siirtäessä kyseisen varallisuuden kokonaisuudessaan yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella, luovutuksensaajana olevan yhtiön on maksettava arvonnousuista perittävä vero luovuttaessaan tähän varallisuuteen kuuluvia omaisuuseriä myöhemmin, kun sen sijaan luonnollisten henkilöiden, jotka siirtävät kyseisen varallisuuden kokonaisuudessaan yhtiölle, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee muun jäsenvaltion kuin Portugalin tasavallan alueella, velvollisuus arvonnousuista perittävän veron maksamiseen syntyy siirron ajankohtana.

84 On todettava, että tällainen verojärjestelmä merkitsee kassatilannetta koskevaa epäedullista asemaa verovelvolliselle, joka siirtää kyseisen varallisuuden kokonaisuudessaan yhtiölle, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalin alueen ulkopuolella, verrattuna

verovelvolliseen, joka siirtää saman varallisuuden yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella, ja että se on siten sellainen sijoittautumisvapauden käyttämisen rajoitus, jota tämän tuomion 37–40 kohdassa viitatussa oikeuskäytännössä tarkoitetaan.

85 Asiakirja-aineistoon sisältyvistä tiedoista ei myöskään ilmene, että tämä ero olisi selitettävissä objektiivisen tilanteen erolla, eikä Portugalin tasavalta sitä paitsi ole millään tavoin väittänyt unionin tuomioistuimessa, että asia olisi niin.

86 Riidanalaisesta säännöksestä johtuvan EUT-sopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden rajoituksen perustelemiseksi Portugalin tasavalta vetoaa yhtäältä tarpeeseen turvata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken alueperiaatteen mukaisesti ja toisaalta tarpeeseen turvata taloudellisen toiminnan jatkuvuus.

87 Siltä osin kuin asiassa on yhtäältä kyse tavoitteesta, joka koskee verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden kesken, on tämän tuomion 59 kohdassa mainituin perustein todettava, että CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohdalla ylitetään se, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, koska on olemassa sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavia toimenpiteitä kuin välittömästi tapahtuva verotus.

88 Näin ollen CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohdasta johtuvaa sijoittautumisvapauden rajoitusta ei voida perustella tarpeella varmistaa verotusvallan jako jäsenvaltioiden välillä.

89 Siltä osin kuin asiassa on toisaalta kyse oikeuttamisperusteesta, joka perustuu tarpeeseen turvata taloudellisen toiminnan jatkuvuus, Portugalin tasavalta vetoaa siihen, että verotuksen lykkäyksen saamiselle on välttämätöntä asettaa tiettyjä luovutuksensaajana olevaan yhtiöön kohdistuvia vaatimuksia, jotka koskevat siirrettyjen omaisuuserien merkitsemistä kirjanpitoon. Kyseisen jäsenvaltion mukaan tällaisten vaatimusten noudattamista ei yhdenmukaistamistoimien puuttuessa voida varmistaa sellaisten yhtiöiden osalta, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee muun jäsenvaltion alueella, koska niihin kohdistuva toimivalta ei ole Portugalin tasavallalla vaan asuinjäsenvaltiolla.

90 Tältä osin on syytä todeta, että vaatimuksella, jonka mukaan luovutuksensaajana olevan yhtiön kotipaikan ja tosiasiallisen johdon on sijaittava Portugalin alueella, pyritään siten viime kädessä varmistamaan Portugalin valtion mahdollisuus kyseessä olevien arvonnousujen tosiasialliseen verottamiseen. Kuten tämän tuomion 87 ja 88 kohdassa on kuitenkin todettu, tällä tavoitteella ei voida perustella luonnollisten henkilöiden erilaista kohtelua sen mukaan, siirtävätkö he kyseisen varallisuuden kokonaisuudessaan yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin tasavallan alueella, vai yhtiölle, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee muun valtion alueella, koska tällainen tavoite voidaan turvata ilman, että eron tekeminen puhtaasti jäsenvaltion sisäisen tilanteen ja rajat ylittävän tilanteen välillä olisi tarpeen. Tämän tuomion kyseisissä kohdissa mainituista syistä CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohdasta seuraava sijoittautumisvapauden rajoitus ei siten ole oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen.

91 Näin ollen on todettava, että CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohta merkitsee rajoitusta, joka kielletään SEUT 49 artiklassa, ja että komission väite, joka perustuu asianomaisen jäsenvaltion EUT-sopimuksen tämän artiklan mukaisten jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen, on perusteltu.

ii) Väite, joka koskee ETA-sopimuksen 31 artiklan rikkomista

92 Portugalin tasavalta ei ole ilmoittanut syitä, joiden vuoksi niitä seikkoja, jotka liittyvät siihen, ettei EUT-sopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden käytön rajoituksia ole perusteltu ja jotka ovat johtaneet tämän tuomion 87–90 kohtaan sisältyviin toteamuksiin, ei voitaisi soveltaa samalla

tavoin myös ETA-sopimuksessa taattuun sijoittautumisvapauteen.

93 Näin ollen on todettava, että CIRS:n 38 §:n 1 momentin a kohta merkitsee rajoitusta, joka kielletään ETA-sopimuksen 31 artiklassa, ja että komission väite, joka perustuu asianomaisen jäsenvaltion ETA-sopimuksen tämän artiklan mukaisten jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen, on perusteltu.

94 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että

– Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa CIRS:n 10 §:n 9 momentin a kohdan, jonka nojalla verovelvollisen, jonka ei enää katsota asuvan Portugalin alueella, arvonnousuihin luetaan asuinpaikan muuttumisvuoden verotuksessa arvo, jota ei saman lain 10 §:n 8 momentin mukaisesti verotettu yhtiöosuuksien vaihdon yhteydessä

– Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa saman lain 38 §:n 1 momentin a kohdan, jonka nojalla kyseisessä säännöksessä säädetty verotuksen lykkäys myönnetään vain luonnollisille henkilöille, jotka siirtävät yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella.

Oikeudenkäyntikulut

95 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut.

96 Koska komissio on vaatinut Portugalin tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja Portugalin tasavalta on hävinnyt asian, sen on vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan ja se on velvoitettava korvaamaan komission oikeudenkäyntikulut.

97 Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoita, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Saksan liittotasavallan on siten vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 21, SEUT 45 ja SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa luonnollisten henkilöiden tuloverosta annetun lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) 10 §:n 9 momentin a kohdan, jonka nojalla verovelvollisen, jonka ei enää katsota asuvan Portugalin alueella, arvonnousuihin luetaan asuinpaikan muuttumisvuoden verotuksessa arvo, jota ei saman lain 10 §:n 8 momentin mukaisesti verotettu yhtiöosuuksien vaihdon yhteydessä. Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa saman lain 38 §:n 1 momentin a kohdan, jonka nojalla kyseisessä säännöksessä säädetty verotuksen lykkäys myönnetään vain luonnollisille henkilöille, jotka siirtävät yritys- ja ammattitoiminnan harjoittamiseen liittyvän koko varallisuuden yhtiölle, jonka kotipaikka ja tosiasiallinen johto sijaitsevat Portugalin alueella.Portugalin tasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Euroopan komission oikeudenkäyntikulut.Saksan liittotasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.