

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. gruodžio 21 d.

„Valstybės įsipareigojimų nevykdymas – SESV 21, 45 ir 49 straipsniai – Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 ir 31 straipsniai – Laisvas asmenų judėjimas – Laisvas darbuotojų judėjimas – Įsisteigimo laisvė – Fizinis asmenis iš keitimosi akcijomis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimas – Fizinis asmenis perdavus visą turtą, susijusį su ūkinės ir profesinės veiklos vykdymu, gauto kapitalo prieaugio apmokestinimas – Privatis asmenis persikėlimo mokestis – Mokesčio išieškojimas nedelsiant – Skirtingas fizinis asmenis, kurie keičiasi akcijomis ir išlaiko gyvenamąjį vietą nacionalinėje teritorijoje, ir fizinis asmenis, kurie vykdo tokį keitimąsi ir perkelia savo gyvenamąjį vietą į kitos Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybės narės teritoriją, vertinimas – Skirtingas fizinis asmenis, perdavusi visą turtą, susijusį su individualios ūkinės veiklos vykdymu, bendrovei, turinčiai buveiną ar faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje, ir fizinis asmenis, kurie tokį turtą perduoda bendrovei, turinčiai buveiną ar faktinę administraciją kitos Europos Sąjungos ar Europos ekonominės erdvės valstybės narės teritorijoje, vertinimas – Proporciumas“

Byloje C-503/14

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

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

ieškovės,

prieš

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

atsakovės,

palaikomą

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

įstojusias 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,

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

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

priima š?

Sprendim?

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad priimdama ir palikdama galioti *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinio asmenų pajamų mokesčio kodeksas) 10 ir 38 straipsnių nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas, pasikeičiantis akcijomis ir perkeliantis savo gyvenamąjį vietą į užsienį arba perduodantis turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už įmonės nerezidentų akcijas, pirmuoju atveju turi, kiek tai susiję su nagrinjamomis operacijomis, traukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinią mokestinį metą, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazė, o antruoju atveju negali pasinaudoti mokesčio atidėjimu dėl nagrinjamų operacijų, Portugalijos Respublika nevykdo 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 darbinimo, 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 įsidarbinimo reglamentuojančius statymus 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 išdėstyta taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos EB valstybės narės arba ELPA valstybės nacionalinio subjekto 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 steigia atstovybes, padalinius arba dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip

pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antroje pastraipoje, toms pačioms sąlygoms, 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) daiktinei teisei nekilnojamąjį turtą perleidimo už atlygą ir visos nuosavybės panaudojimo jos savininko individualiai vykdomai ūkinei ir profesinei veiklai;

b) atlygintino akcijų perleidimo, skaitant jų išpirkimą ir išsimokamųjų 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 fizinio asmenų pajamų mokestis, sudaro:

a) skirtumas tarp pardavimo ir pirkimo vertės, atėjus 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 nustatytais sąlygomis, bendrovės akcininkų kapitalą sudarančių akcijų išdavimas dėl šio keitimosi įsigytos bendrovės akcininkams nelemia jų apmokestinimo, jeigu jie mokesčių tikslais toliau nustato tokį naujųjų akcijų vertę kaip ir ankstesnųjų akcijų vertę. 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 ?našas, skirtas bendrov?s kapitalui suformuoti“ numatyta:

„1. Apmokestinamojo veiklos rezultato neb?tina nustatyti pagal akcin? kapital?, gaut? perdavus vis? turt?, susijus? su fizinio asmens vykdoma ?kine ir profesine veikla, jeigu ?vykdomos visos toliau nurodytos s?lygos:

- a) subjektas, kuriam perduodamas turtas, yra bendrov?, o jos buvein? ir faktin? administracija yra Portugalijos teritorijoje;
- b) perduodamajam fiziniam asmeniui priklauso bent 50 % bendrov?s kapitalo, o jo vykdoma veikla yra iš esm?s tapati vykdytai individualiai veiklai;
- c) ? perduodam? turt? ir ?sipareigojimus šio perdavimo tikslais atsižvelgiama nustatant vert?, ?traukt? ? fizinio asmens apskait? ar dokumentus, t. y. ? vert?, nustatom? taikant šio kodekso nuostatas arba pagal mokes?i? teis?s aktus atliekamus perkainojimus;
- d) kapitalo dalys, gautos mainais už perdavim?, pelno ar nuostoli?, susijusi? su j? perdavimu, apmokestinimo tikslais vertinamos gryn?ja perduoto turto ir ?sipareigojim? dali? verte, nustatyta pagal pirmesn? punkt?;
- e) a punkte nurodyta bendrov? deklaracija ?sipareigoja laikytis Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 77 straipsnio nuostat?; ši deklaracija turi b?ti prid?ta prie fizinio asmens periodin?s pajam? deklaracijos, susijusios su perdavimo finansiniais metais.

2. Pirmesn?s dalies nuostatos netaikomos, jeigu objektai, kuri? pelno apmokestinimas atidedamas, kaip tai suprantama pagal 10 straipsnio 3 dalies b punkt?, yra perduodamo turto dalis.

3. Pelnas, gautas d?l kapitalo dali?, gaut? kaip 1 dalyje nurodyto perdavimo atlygis, atlygintino perleidimo, nesvarbu, koks yra šio perleidimo pagrindas, penkerius metus nuo perdavimo dienos laikomas pajamomis iš ?kin?s ir profesin?s veiklos ir B kategorijos grynosiomis pajamomis. Per š? laikotarp? negali b?ti atliekama jokia operacija su akcijomis, kurioms taikomas neutralumo režimas, antraip atliekant šias operacijas laikoma, kad šis pelnas gautas ir kad j? reikia padidinti 15 % už kiekvienus metus ar met?, kuriais buvo nustatytas turto ?našas bendrov?s kapitalui gauti, dal? ir prid?ti prie pajam?, gaut? už tuos metus, kai šios operacijos buvo nustatytos.“

6 Pagal Juridini? asmen? pelno mokes?io kodekso 77 straipsnio 1 dal?:

„Jei taikoma [CIRS] 38 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, turtas, kuris sudaro perduodamos nuosavyb?s turt? ir ?sipareigojimus, turi b?ti ?trauktas ? bendrov?s, kuriai jis perduodamas, apskait? ir tokios vert?s, kaip nurodyta 1 dalies c punkte, o šios bendrov?s apmokestinami veiklos rezultatai nustatomi taip:

- a) rezultatai, susij? su turtu, kuris sudaro perduodam? nuosavyb?, apskai?iuojami taip, tarsi šio perdavimo neb?t? buv?;
- b) nekilnojamojo turto nurašymas ir amortizavimas turi b?ti atliekamas taikant tvark?, kuri buvo naudojama nustatant fizinio asmens apmokestinamuosius rezultatus;
- c) mokestiniu poži?riu perduotoms atsargoms taikoma tvarka, kuri joms buvo taikoma siekiant nustatyti fizinio asmens apmokestinamuosius rezultatus.“

II – Ikiteismin? proced?ra

7 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė Portugalijos Respublikai oficialų pranešimą, kuriame teigė, kad ši valstybė narė nevykdė šipareigojimų, 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 šipareigojimai, susiję su ekonominės ar profesinės fizinio asmens veiklos vykdymu, kai bendrovės, kuriai perduodamas turtas ir šipareigojimai, buveinė ar faktinė administracija yra kitoje valstybėje.

8 Portugalijos Respublika atsakė 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 nevykdė šipareigojimų priimdama ir toliau taikydama CIRS 10 ir 38 straipsnius, pagal kuriuos mokesčiai mokėtojas, perkeliantis savo rezidavimo vietą į kitą valstybę arba perduodantis turtą ir šipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už įmonės, kurios buveinė ar faktinė administracija yra kitos valstybės teritorijoje, akcijas, turi traukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinį mokestinį metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazė. Komisija taip pat paragino šią valstybę narę imtis reikiamų priemonių pagrįstoje nuomonėje nurodytiems reikalavimams vykdyti per du mėnesius nuo jos gavimo.

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

11 2011 m. spalio 8 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 CIRS 38 straipsnio, nurodytos oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje.

12 Po Portugalijos Respublikos atsakymo 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 priimtino Portugalijos Respublika teigia, kad Komisijos ieškinio reikalavimų pataisymai, palyginti su nurodytais pagrindinėse nuomonėse ir papildomame oficialiame pranešime, yra ne tiesiog patikslinimai, o esminis pradinių ginčų dalyko, kuris matyti iš šių pagrindinių nuomonių, pakeitimas. Iš tiesų, šios valstybės narės teigimu, šiose pagrindinėse nuomonėse nurodyti kaltinimai neatitinka CIRIS 10 ir 38 straipsnių formuluočių, kuriomis remiasi Komisija, taip, kad nebuvo jokio išipareigojimo neįvykdymo.

15 Komisija pažymi, kad padarė nedidelį savo reikalavimų ieškinyje pakeitimą, palyginti su reikalavimais papildomoje pagrindinėse nuomonėse, tam, kad būtų ištraukti Portugalijos Respublikos per administracinį procedūrą, visų pirma atsakant į papildomą pagrindinį nuomonę, pateikti paaiškinimai. Ji mano, kad šie pakeitimai visiškai nekeičia šiai valstybei narei pateiktą kaltinimų prasmės ir apimtį ir jais paisoma šios valstybės narės teisės gynybą.

2. Teisingumo Teismo vertinimas

16 Reikia priminti, kad nors pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką tiesa tai, jog pagal EB 258 straipsnį pareikšto ieškinio dalykas apibrėžiamas per šiame straipsnyje numatytą ikiteisminį procedūrą, todėl Komisijos pagrindinė nuomonė ir ieškinyje turi būti pagrindiniai identiška kaltinimais, vis dėlto šis reikalavimas nereiškia, kad jį formuluotąs turi visiškai sutapti, jeigu ginčų dalykas nebuvo išplėstas ar pakeistas. Taigi Komisija ieškinyje gali patikslinti pirminius kaltinimus su sąlyga, kad nekeičia ginčų 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 ikiteisminį procedūrą, ir Teisingumo Teisme Komisija aiškiai nurodė, jog kaltina Portugalijos Respubliką tuo, kad priimdama ir palikdama galioti CIRIS 10 ir 38 straipsnius ši neįvykdė išipareigojimo pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnį.

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

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

20 Šiomis aplinkybėmis Portugalijos Respublikos argumentai, susiję su tariamu tikslumo ir griežtumo trūkumu apibrėžiant ginčų 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 CIRIS 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 nagrinėjamosiomis operacijomis, ištraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinią mokestinį metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčių bazę, neįvykdė išipareigojimo 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 CIRIS 38 straipsnį, pagal kurį mokesčių mokėtojas, kuris perduoda turtą ir išipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už bendrovę, kurios buveinė ar faktinė administracija yra kitos

valstybės narės ar kitos EEE valstybės teritorijoje, akcijas, negali pasinaudoti mokesčio atidėjimu dėl nagrinėjamos operacijos, nevykdydamos pareigojimų 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 nagrinėjamo kapitalo prieaugio mokesčiu, atitinkančiu skirtumą tarp gautų akcijų realios vertės ir ankstesnės 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 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 numatytą pagrindinių laisvų.

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 mokesčio 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 mokesčio mokėtojas savo rezidavimo vietą mokesčio 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 darną apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių pagal mokesčio 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 mokesčio mokėtojo, perleidžiančio akcijas, rezidavimo valstybei narei, t. y. šiuo atveju – Portugalijos Respublikai. Todėl Portugalijos Respublika mano, kad dėl pareigos neapmokestinti mokesčio 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 mokesčio 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 mokesčio 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 mokesčio kontrolės veiksmingumą ir kovą su sukčiavimu mokesčio srityje bei mokesčio 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 tvirtinta 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 aptariam? mokes?io schem? reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? SESV 45 ir 49 straipsnius, prieš nagrin?jim? atsižvelgiant ? SESV 21 straipsn?, kiek tai susij? su asmenimis, kurie persikelia iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, ketindami ten ?sikurti d?l priežas?i?, nesusijusi? su ekonomin?s veiklos vykdymu.

– D?l SESV 45 ir 49 straipsni? apribojim? egzistavimo

37 Visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmen? jud?jimu, siekiama palengvinti S?jungos pilie?iams visoje S?jungos teritorijoje bet kokio pob?džio profesin?s veiklos vykdym? bei draudžiamos priemon?s, galin?ios sudaryti mažiau palankias s?lygas šiems pilie?iams, siekiantiems vykdyti ekonomin? veikl? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje (žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C?269/09, EU:C:2012:439, 51 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

38 Nors, atsižvelgiant ? šio nuostat? tekst?, jos skirtos tam, kad b?t? užtikrintas priiman?iojoje valstyb?je taikomas nacionalinis vertinimas, reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkyb?mis valstybi? nari? pilie?iai, siekdami verstis ekonomine veikla, b?tent turi teis?, kuri tiesiogiai kyla iš Sutarties, išvykti iš savo kilm?s valstyb?s ir atvykti ? kitos valstyb?s nar?s teritorij? 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 valstyb?s nar?s pilie?iui sudaro kli??i? arba j? atgraso nuo išvykimo iš savo kilm?s valstyb?s siekiant pasinaudoti laisvo jud?jimo teise ar ?sisteigimo laisve, yra šios laisv?s ribojimas, net jeigu jos taikomos neatsižvelgiant ? atitinkam? darbuotoj? pilietyb? (šiuo klausimu žr. 1988 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16 punkt? ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?269/09, EU:C:2012:439, 53 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

40 Be to, taip pat iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad laisvo asmen? jud?jimo ir ?sisteigimo laisv?s apribojimais turi b?ti laikomos visos priemon?s, kurios šios laisv?s ?gyvendinim? draudžia, riboja arba daro mažiau patraukl? (žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?269/09, EU:C:2012:439, 54 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

41 Šiuo atveju CIRS 10 straipsnio 8 dalyje numatyta, kad, vykstant keitimuisi akcijomis, bendrov?s akcin? kapital? sudaran?i? akcij? išdavimas d?l šio keitimosi ?sigytos bendrov?s akcininkams nelemia j? apmokestinimo, jeigu jie mokes?i? tikslais toliau nustato toki? nauj?j? akcij? vert? kaip ir ankstesni?j? akcij? vert?, ta?iau tai neturi ?takos apmokestinimui, susijusiam su pinigine verte, kuri joms gali b?ti priskiriama. Kaip per pos?d? patvirtino Portugalijos Respublika, iš tokio keitimosi gauto kapitalo prieaugio mokestis iš mokes?i? mok?tojo išieškomas tik galutinio per keitim?si gaut? akcij? perleidimo atveju ir jo momentu.

42 Nukrypstant nuo šios taisykl?s, CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas reikalauja, kad mokes?i? mok?tojai, perkeliantys savo rezidavimo viet? ? kit? valstyb? nar? nei Portugalijos Respublika, ? kalendorini? met?, kuriais buvo perkelta rezidavimo vieta, apmokestinam?sias pajamas ?traukt? sum?, kurios pagal CIRS 10 straipsnio 8 dal? neapmokestino vykstant keitimuisi akcijomis.

43 Nors mokes?i? mok?tojams, kurie ir toliau reziduoja Portugalijos teritorijoje, taikomas kapitalo prieaugio, gauto kei?iantis akcijomis, mokes?io atid?jimas iki v?lesnio galutinio kei?iantis gaut? akcij? perleidimo, mokes?i? mok?tojais, kurie perkelia savo rezidavimo viet? iš Portugalijos teritorijos d?l šio perk?limo privalo nedelsiant sumok?ti mokest? nuo d?l šio keitimosi gauto kapitalo prieaugio.

44 Šis skirtingas vertinimas, kiek jis susij?s su nagrin?jamo kapitalo prieaugio apmokestinimo momentu, yra finansiškai nepalankus mokes?i? mok?tojui, ketinan?iam perkelti rezidavimo viet? už Portugalijos teritorijos, palyginti su mokes?i? mok?toju, kuris išlaiko savo rezidavimo viet? šioje teritorijoje. Iš ties?, nors pirmajam atsiranda pareiga mok?ti mokest? už dar negaut? kapitalo prieaug?, kuriuo jis dar nedisponuoja, vien d?l tokio perk?limo, antrasis turi sumok?ti mok?tin? mokest? tik (ir jei) realiai gavo tok? kapitalo prieaug? (pagal analogij? žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, EU:C:2004:138, 46 punkt?).

45 Šiuo klausimu iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad finansin?s lengvatos netaikymas tarptautin?je situacijoje, nors ji taikoma esant lygiavertei situacijai nacionalin?je teritorijoje, yra laisvo darbuotoj? jud?jimo ir ?sisteigimo laisv?s 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 š? skirting? vertinim? gali paaiškinti objektyviai skirtinga situacija, ir Portugalijos Respublika to visiškai netvirtino Teisingumo Teisme. Iš ties?, atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais siekiama apmokestinti jos teritorijoje gaut? kapitalo prieaug?, asmens, kuris savo rezidavimo viet? perkelia ? kit? valstyb? nar?, situacija panaši ? asmens, kuris lieka pirmojoje valstyb?je nar?je, situacij?, kiek tai susij? su kapitalo prieaugiu d?l turto, gauto pirmoje valstyb?je nar?je iki rezidavimo vietos perk?limo, apmokestinimu (pagal analogij? žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 38 punkt?).

47 Iš to matyti, kad skirtingas vertinimas, taikomas mokes?i? mok?tojui kei?iantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo pagal CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkt? srityje, kuris perkelia savo rezidavimo viet? iš Portugalijos teritorijos, palyginti su mokes?i? mok?toju, kuris išlaiko savo rezidavimo viet? šioje teritorijoje, yra laisvo darbuotoj? jud?jimo ir ?sisteigimo laisv?s ribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 45 ir 49 straipsnius.

– D?l SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatyt? laisvi? apribojim? pateisinimo

48 Reikia išnagrin?ti, ar SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatyt? laisvi? apribojimas, kylantis iš CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkto, pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, reikia, kad jis b?t? tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyt? to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C?104/06, EU:C:2007:40, 25 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 42 punkt?).

49 Šiuo klausimu primintina, kad valstyb? nar? turi ?rodyti, pirma, kad jos reglamentavimas atitinka bendrojo intereso tiksl?, ir, antra, kad šis reglamentavimas atitinka proporcingumo princip? (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 13 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?260/04, EU:C:2007:508, 33 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

50 Portugalijos Respublika remiasi pateisinimais, susijusiais su, pirma, b?tinybe išsaugoti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? pagal mokes?i? teritorialumo princip?, antra, b?tinybe išsaugoti mokes?i? sistemos darn? ir, tre?ia, b?tinybe užtikrinti

veiksming? mokes?i? kontrol? ir kov? su suk?iavimu mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimu.

51 Pirmiausia, kalbant apie tiks? u?tikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, reikia priminti, kad, pirma, jis yra Teisingumo Teismo pripa?intas teis?tas tikslas ir, antra, i? nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad, nesant S?jungos priimt? suvienodinimo ar suderinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba viena?ali?skai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, vis? pirma siekdamos i?svengti dvigubo apmokestinimo (2015 m. baland?io 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 64 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

52 Vis d?lto Komisija teigia, kad Portugalijos Respublika negali remtis 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimu *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785), kad pateisint? pagrindini? laisvi? apribojim? b?tinybe u?tikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, nes ?is sprendimas susij?s su bendrovi?, o ne fizini? asmen? kapitalo prieaugio apmokestinimu. Prie?ingai, ji mano, kad ?iomis aplinkyb?mis reik?mingi 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C?9/02, EU:C:2004:138) ir 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas N (C?470/04, EU:C:2006:525), susij? su fizini? asmen? latentiniu kapitalo prieaugiu gyvenamosios vietos perk?limo i? vienos valstyb?s nar?s teritorijos ? kitos valstyb?s nar?s teritorij? atveju.

53 Nors 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785) ai?kiaiai priimtas bendrovi? kapitalo prieaugio apmokestinimo aplinkyb?mis, Teisingumo Teismas ?iame sprendime nustatytus principus v?liau perk?l? ? sprendim?, susijus? su fizini? asmen? kapitalo prieaugio apmokestinimu (??r. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?269/09, EU:C:2012:439, 75–78 punktus ir 2015 m. baland?io 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 65–67 punktus).

54 ?iuo at?vilgiu faktas, kad ?iuose dviejuose sprendimuose buvo nagrin?jamas gauto, o ne latentinio, kaip ?iuo atveju, kapitalo prieaugio klausimas, neturi reik?m?s. Svarbu tai, kad, kalbant apie vienok? ar kitok? kapitalo prieaug?, pana?ias operacija atlikus tik valstyb?je nar?je, kitaip nei tarpvalstybinio sandorio atveju, gautas kapitalo prieaugis n?ra nedelsiant apmokestinamas (??iuo klausimu ??r. 2015 m. baland?io 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 71 punkt?).

55 Be to, kadangi Komisija abejoja tikslo teis?tumu u?tikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? atsi?velgiant ? fizini? asmen? persik?limo mokest?, susijus? su latentiniu kapitalo prieaugiu, d?l to, kad po gyvenamosios vietos perk?limo ? kit? valstyb? nar? jie neturi atimti galimo nuvert?jimo ?ioje kitoje valstyb?je nar?je, pakanka priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprend?, jog galimas priiman?iosios valstyb?s nar?s neatsi?velgimas ? nuvert?jim? nenustato jokios pareigos kilm?s valstybei narei galutinio nauj? akcij? perleidimo atveju perskai?iuoti mokestin? skol?, kuri buvo galutinai nustatyta tuo momentu, kai mokes?i? mok?tojas, perkeldamas savo gyvenam?j? viet?, nustojo b?ti apmokestinamas kilm?s valstyb?je nar?je (pagal analogij? ??r. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 61 punkt?).

56 Taigi siekiant remtis pateisinimu, grind?jamu darniu apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? pasidalijimu, n?ra jokios objektyvios prie?asties daryti skirtum? tarp fizini? ir juridini? asmen? apmokestinimo persik?limo mokes?iu, taikomu latentiniam kapitalo prieaugiui.

57 Reikia priminti, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas tinkamas u?tikrinti darnaus atitinkam? apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? i?saugojim?. I? ties? apmokestinant galutiniu atsiskaitymo mokes?iu bendrov?s faktin?s rezidavimo vietos perk?limo momentu siekiama taikyti kilm?s valstyb?s nar?s pelno mokest? negautam kapitalo prieaugiui, atsiradusiam ?ios valstyb?s nar?s apmokestinimo kompetencijos srityje iki ?ios rezidavimo vietos

perk?limo. Po šio perk?limo gautas kapitalo prieaugis apmokestinamas išimtinai priiman?ioje valstyb?je nar?je, nes tai leidžia išvengti jo dvigubo apmokestinimo (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. *Sprendimo National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 48 punkt?).

58 Kalbant apie klausimą, ar ši nuostata, numatanti mokes?io mok?tojo rezidavimo vietos perk?limo 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. lapkri?io 29 d. *Sprendime National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 52 punktas) Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad valstyb?s nar?s teis?s aktai, nustatantys latentinio kapitalo prieaugio, susijusio su bendrov?s, perkelian?ios savo faktinį administracijos buveinį į kitą valstybę narį mokes?io išieškojimą nedelsiant paties perk?limo momentu, yra neproporcingi, nes egzistuoja mažiau įsisteigimo laisvę ribojan?ios priemon?s nei šio mokes?io išieškojimas nedelsiant (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 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 teis?s aktai, leidžiantys bendrovei, kuri perkelia savo faktinį administracijos buveinį į kitą valstybę narį, pasirinkti tarp, pirma, mokes?io sumos sumokėjimo nedelsiant ir, antra, atid?to šio mokes?io sumos sumokėjimo, prireikus – su taikytinomis įstatyminėmis pal?kanomis, yra mažiau įsisteigimo laisvę ribojanti priemonė nei šio mokes?io išieškojimas nedelsiant (žr. 2011 m. lapkri?io 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 valstyb? narį taip pat gali atsižvelgti į mokes?io neišieškojimo riziką, kuri didėja b?gant laikui, savo nacionaliniame reglamentavime, taikomame mokes?io skolą mokėjimo atid?jimui, tokiomis priemonėmis, kokia yra, banko garantija (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 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 b?tinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nes taikytinos nacionalinės teis?s nuostatos neleidžia pasirinkti mokes?io mok?tojui, kuris perkelia savo rezidavimo vietą iš Portugalijos teritorijos į kitą valstybę narį iš, pirma, keičiantis akcijomis gauto kapitalo prieaugio mokes?io sumokėjimo nedelsiant ir, antra, atid?to šios sumos mokėjimo, o tai neišvengiamai susiję su mokes?io mok?tojo administracine našta dėl perduoto turto kontrolės ir su banko garantija (pagal analogiją žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. *Sprendimo National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 73 ir 74 punktus).

61 Iš to matyti, kad b?tinyb? užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių nepateisina SESV 45 ir 49 straipsniuose nustatytą laisvę apribojimo, kylan?io iš CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkto.

62 Antra, dėl pateisinimo, susijusio su b?tinybe užtikrinti nacionalinės mokes?io sistemos darną, primintina, kad Teisingumo Teismas į pripažino privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Tačiau tam, kad tokiu pateisinimu gr?stas argumentas būtų priimtinas, Teisingumo Teismas reikalavo tiesioginio atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu ryšio įrodymo (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. *Sprendimo Komisija / Vokietija*, C?2015/230, 74 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

63 Šiuo atveju Portugalijos Respublika teigia, kad nagrin?jama nacionalinė nuostata būtina šiai darnai užtikrinti, nes mokes?io lengvata, suteikta atid?to mokes?io forma, pasibaigia, kai v?lesnis

apmokestinimas tampa neįmanomas dėl to, kad lengvatos gavėjas mokesčių mokėtojas praranda savo, kaip rezidento Portugalijos teritorijoje, statusą. Šios valstybės narės teigimu, geram mokesčių atidėjimo schemos veikimui yra būtina, kad egzistuotų atitiktis, kiek tai susiję su tuo pačiu mokesčių mokėtoju ir tuo pačiu mokesčiu, tarp mokesčių lengvatos atidėto mokesčio forma suteikimo ir realaus kapitalo prieaugio apmokestinimo vėliau.

64 Šiuo klausimu konstatuotina, kad Portugalijos Respublika neįrodė, jog egzistuoja tiesioginis mokesčių 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 mokesčių 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 šį 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 gautą akciją, gali naudotis pagal CIRS 10 straipsnio 8 dalį suteikta mokesčių lengvata, dėl kurios mokesčio iš jo gali būti išieškotas tik ateityje. Todėl tariamas mokesčių mokėtojui suteiktos mokesčių 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 būtinybą išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną.

66 Trečia, dėl pateisinimo, susijusio su mokesčių kontrolės veiksmingumu ir kova su sukaviimu mokesčių srityje, taip pat mokesčių vengimu, reikia konstatuoti, kad Portugalijos Respublika atsiliepiame neieškina 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 EB 45 ir 49 straipsniuose draudžiamas ribojimas, o Komisijos kaltinimas dėl atitinkamos valstybės narės spareiškimo, nustatytą šiuose straipsniuose, nevykdymo 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 minėtos EEE susitarimo nuostatos yra analogiškos 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 naudojimas tomis laisvėmis susijęs su kitu teisiniu kontekstu (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 81 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

72 Šiuo atveju Portugalijos Respublika nenurodė priežasčių, dėl kurių svarstymai, susiję su

sutarties garantuojam? jud?jimo laisvi? ribojim? pateisinim? nebuvimu, d?l kuri? padarytos šio sprendimo 61, 65 ir 66 punktuose nurodytos išvados, taip pat neturi b?ti taikomi EEE susitarime garantuojamoms laisv?ms.

73 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas yra EEE susitarimo 28 ir 43 straipsniuose draudžiamas apribojimas, o Komisijos kaltinimas d?l atitinkamos valstyb?s nar?s ?sipareigojim?, nustatyt? šiuose straipsniuose, ne?vykdyto yra pagr?stas.

2. D?l viso turto, susijusio su individualiai vykdoma veikla, perdavimo bendrovei

a) Šali? argumentai

74 Komisija tvirtina, kad fiziniam asmeniui perduodant bendrovei vis? turt? ir ?sipareigojimus mainais už akcijas CIRS 38 straipsnis numato skirting? vertinim? mokes?i? tikslais, atsižvelgiant ? tai, ar perdavimas atliktas bendrovei, kurios buvein? ir faktin? administracija yra Portugalijos teritorijoje, ar bendrovei, kurios buvein? ar faktin? administracija yra už šios teritorijos rib?. Iš ties? pirmu atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas tik kai turt? ir ?sipareigojimus gavusi bendrov? juos perleidžia, jei kitos s?lygos taip pat ?vykdytos. Ta?iau antruoju atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas nedelsiant. Komisija teigia, kad Portugalijos Respublika turi taikyti t? pa?i? taisykl?, neatsižvelgdama ? tai, ar bendrov?, kuriai perduotas turtas ir ?sipareigojimai, tur?jo, ar netur?jo buvein?s ir faktin?s administracijos Portugalijos teritorijoje.

75 Taigi ji mano, kad CIRS 38 straipsnis prieštarauja SESV 49 straipsniui ir EEE susitarimo 31 straipsniui ir d?l jos skunde, susijusiame su CIRS 10 straipsniu, nurodyt? priežas?i? viršija tai, kas b?tina užtikrinti mokes?i? sistemos veiksmingum?. Iš ties? Portugalijos Respublika gal?t?, remdamasi Direktyva 2011/16, pavyzdžiui, reguliariai reikalauti informacijos iš kompetenting? institucij? tos valstyb?s nar?s, kurioje yra juridinio asmens, kuriam perduotas turtas ir ?sipareigojimai, buvein? ar faktin? administracija, siekdama patikrinti, ar ji vis dar yra j? tur?toja. Komisijos teigimu, atitinkam? kapitalo prieaug? reikia apmokestinti tik jei nustatyta, kad ši bendrov? perleido turt? ir ?sipareigojimus. Be to, Komisija nurodo Direktyv? 2010/24, kuri taip pat reikšminga atvejais, kai kapitalo prieaugio mokestis nebuvo sumok?tas.

76 Portugalijos Respublika teigia, kad CIRS 38 straipsnis numato kapitalo prieaugio, susijusio su bendrovi? steigimu ar su egzistuojan?i? bendrovi? daugumos kapitalo dali? tur?jimu ?nešus vis? turt?, naudojant? fizinio asmens verslo ar profesin?je veikloje, mokes?io atid?jim?. Šios nuostatos tikslas buvo leisti pakeisti vykdomos ekonomin?s veiklos teisin? form?, neapmokestinant iš kapitalo ?našo gauto kapitalo prieaugio ?našo momentu. Mokes?io mok?jimo atid?jimo iki v?lesnio perduoto turto perleidimo lengvata su s?lyga, kad perleidžianti bendrov? laikosi tam tikr? reikalavim? perduoto turto apskaitos srityje, leidžia užtikrinti ekonominio t?stinumo principo laikym?si ir atitinkam? pajam? apmokestinim?. S?lyga, susijusi su perleidžian?ios bendrov?s buvein?s ar faktin?s administracijos vieta, yra b?tina siekiant užtikrinti, nesant suderinimo priemoni?, ekonominio t?stinumo principo laikym?si ir v?lesn? perduoto turto ir ?sipareigojim? apmokestinim?, atsižvelgiant ? tai, kad bendrov?s, kurios buvein? ar faktin? administracija yra ne Portugalijos teritorijoje, apmokestinimo kompetencija priklauso ne Portugalijos Respublikai, o valstybei, kurios teritorijoje yra šios bendrov?s buvein? ar faktin? administracija.

77 Nagrin?jama priemon? atitinka mokes?i? teritorialumo princip? ir yra pateisinama b?tinybe užtikrinti darn? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?.

b) Teisingumo Teismo vertinimas

78 Reikia išnagrin?ti mokes?io schem?, numatyt? CIRS 38 straipsnyje, atsižvelgiant ? SESV

49 straipsn?, prieš nagrin?jim? atsižvelgiant ? EEE susitarimo 31 straipsn?.

i) D?l kaltinimo, susijusio su SESV 49 straipsnio pažeidimu

79 Pirmiausia primintina, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? ? SESV 49 straipsnio taikymo srit? patenka bet kuris valstyb?s nar?s rezidentas, nesvarbu, kokia jo pilietyb?, turintis kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitalo dal?, leidžian?i? jam daryti tam tikr? ?tak? šios bendrov?s sprendimams ir spr?sti d?l jos veiklos (žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo X, C?87/13, EU:C:2014:2459, 21 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

80 Šiuo atveju konstatuotina, kad mokes?io atid?jimo lengvata, numatyta CIRS 38 straipsnio 1 dalyje, pagal šios nuostatos b punkt? priklauso nuo s?lygos, kad fizinis asmuo, kuris perduoda vis? su savo verslo ir profesin?s veiklos vykdymu susijus? turt? bendrovei, tur?t? mažiausiai 50 % jos kapitalo.

81 Tad CIRS 38 straipsnio 1 dalis susijusi su ?sisteigimo laisve.

82 Šioje nuostatoje numatyta, kad apmokestinamojo veiklos rezultato neb?tina nustatyti pagal gaut? akcin? kapital? perdavus vis? turt?, susijus? su fizinio asmens vykdoma ?kine ir profesine veikla, jeigu ?vykdytos CIRS 38 straipsnio 1 dalies a–e punktuose nurodytos s?lygos. Pagal CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punkt? reikalaujama, kad subjektas, kuriam perduodamas nagrin?jamas turtas, b?t? bendrov?, kurios registruota buvein? ir faktin? administracija yra Portugalijoje. Kaip Portugalijos Respublika patvirtino per pos?d?, tokiu atveju mokestis renkamas iš perleidžian?ios bendrov?s v?lesnio nagrin?jamo turto perleidimo momentu. Ta?iau jei perleidžianti bendrov? neturi registruotos buvein?s ir faktin?s administracijos Portugalijos teritorijoje, perk?lim? vykdan?iam asmeniui netaikoma mokes?i? lengvata, numatyta CIRS 38 straipsnio 1 dalyje, tod?l jam nedelsiant atsiranda pareiga mok?ti kapitalo priedaigo mokest?.

83 Iš to matyti, kad kai fiziniai asmenys perduoda vis? nagrin?jam? turt? bendrovei, kurios buvein? ir faktin? administracija yra Portugalijos teritorijoje, perleidžianti bendrov? turi sumok?ti kapitalo priedaigo mokest? v?liau perleisdama š? turt?, o fiziniai asmenys, perduodantys vis? š? turt? bendrovei, kurios buvein? ar faktin? administracija yra kitoje nei Portugalijos Respublika valstyb?je, tampa prievol? mok?ti kapitalo priedaigo mokest? turin?iais asmenimis šio perdavimo momentu.

84 Reikia konstatuoti, kad tokia mokes?io schema yra finansiškai mažiau palanki mokes?i? mok?tojui, kuris perduoda vis? nagrin?jam? turt? bendrovei, turin?iai buvein? ar faktin? administracij? ne Portugalijos teritorijoje, palyginti su mokes?i? mok?toju, kuris perduoda t? pat? turt? bendrovei, turin?iai buvein? ar faktin? administracij? Portugalijos teritorijoje, ir yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kaip jis suprantamas pagal teismo praktik?, primint? šio sprendimo 37–40 punktuose.

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

86 Siekdama pateisinti Sutarties garantuojamos ?sisteigimo laisv?s ribojim?, kylant? iš nagrin?jamos nuostatos, Portugalijos Respublika r?m?si, pirma, b?tinybe užtikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? pagal teritorialumo princip? ir, antra, b?tinybe užtikrinti ekonomin? t?stinum?.

87 Viena vertus, kalbant apie tiksl? užtikrinti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, reikia konstatuoti, atsižvelgiant ? tai, kas priminta šio sprendimo 59 punkte, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas viršija tai, kas b?tina tikslui pasiekti, d?l egzistuojan?i?

mažiau ?sisteigimo laisv? ribojan?i? priemoni? nei apmokestinimas nedelsiant.

88 Šiomis aplinkyb?mis ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kylantis iš CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punkto, nepateisinamas b?tinybe užtikrinti darn? kompetencijos pasiskirstym? tarp valstybi? nari?.

89 Kita vertus, kalbant apie pateisinim?, susijus? su b?tinybe užtikrinti ekonomin? t?stinum?, Portugalijos Respublika r?m?si b?tinybe padaryti mokes?io atid?jimo lengvat? priklausom? nuo tam tikr? reikalavim? perleidžian?iai bendrovei perduotos nuosavyb?s apskaitos srityje. Šios valstyb?s nar?s teigimu, ši? reikalavim? laikymasis, nesant suderinimo priemoni?, nebus užtikrintas, kiek tai susij? su bendrov?mis, turin?iomis buveines ar faktines administracijas kitose valstyb?se nar?se, nes kompetencija j? atžvilgiu priklauso ne Portugalijos Respublikai, bet rezidavimo vietos valstybei.

90 Šiuo klausimu primintina, jog reikalavimu, kad perleidžian?ioji bendrov? tur?t? buvein? ir faktin? administracij? Portugalijos teritorijoje, siekiama galiausiai užtikrinti galimyb? Portugalijos valstybei realiai apmokestinti kapitalo prieaug?. Kaip buvo priminta šio sprendimo 87 ir 88 punktuose, šis tikslas nepateisina skirtingo fizini? asmen? vertinimo po to, kai jie perduoda vis? nagrin?jam? turt? bendrovei, turin?iai buvein? ir faktin? administracij? Portugalijos Respublikos teritorijoje, arba bendrovei, turin?iai buvein? ar faktin? administracij? kitos valstyb?s teritorijoje, nes tok? tiksl? galima užtikrinti nedarant skirtumo tarp vien vidaus ir tarptautin?s situacijos. D?l šiuose punktuose nurodyt? priežas?i? iš CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punkto kylantis ?sisteigimo laisv?s ribojimas yra neproporcingas, palyginti su šiais tikslais.

91 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas yra pagal SESV 49 straipsn? draudžiamas apribojimas, o Komisijos kaltinimas d?l atitinkamos valstyb?s nar?s ?sipareigojim?, nustatyt? šiame ESV sutarties straipsnyje, ne?vykdomo yra pagr?stas.

ii) D?l kaltinimo, susijusio su EEE susitarimo 31 straipsnio pažeidimu

92 Portugalijos Respublika nenurod? priežas?i?, d?l kuri? svarstymai, susij? su ?sisteigimo laisv?s, garantuojamos ESV sutartyje, apribojim? pateisinimo nebuvimas, konstatuotas šio sprendimo 87–90 punktuose, netur?t? b?ti taip pat taikomas ?sisteigimo laisvei, garantuojamai EEE susitarime.

93 Šiomis aplinkyb?mis reikia konstatuoti, kad CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas yra EEE susitarimo 31 straipsnyje draudžiamas ribojimas, o Komisijos kaltinimas d?l atitinkamos valstyb?s nar?s ?sipareigojim?, nustatyt? šiame EEE susitarimo straipsnyje, ne?vykdomo yra pagr?stas.

94 Remiantis prieš tai išd?stytais argumentais, reikia konstatuoti, kad:

– priimdama ir palikdama galioti CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punkt?, pagal kur? mokes?i? mok?tojas, prarandantis rezidento status? Portugalijos teritorijoje, mokes?i? tikslais už tuos metus, kai prarado rezidento status?, kapitalo prieaugio kategorijoje turi ?traukti ? apskait? sum?, kuri pagal šio kodekso 10 straipsnio 8 dal? nebuvo apmokestinta kei?iantis akcijomis, Portugalijos Respublika ne?vykd? ?sipareigojim? 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 nevykdo šipareigojimų 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 stojo į bylą, pačios turi padengti savo išlaidas. Taigi Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

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

Priimdama ir palikdama galioti *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizinio asmenų pajamų mokesčio kodeksas) 10 straipsnio 9 dalies a punktą, pagal kurį mokesčio mokėtojas, prarandantis rezidento statusą Portugalijos teritorijoje, mokesčio tikslais už tuos metus, kai prarado rezidento statusą, kapitalo prieaugio kategorijoje turi traukti į apskaitą sumą, kuri pagal šio kodekso 10 straipsnio 8 dalį nebuvo apmokestinta keičiantis akcijomis, Portugalijos Respublika nevykdo šipareigojimų pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 ir 31 straipsnius. 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 nevykdo šipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnį. Priteisti iš Portugalijos Respublikos padengti savo ir Europos Komisijos patirtas bylinėjimosi išlaidas. Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.