



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 12. mail 2016¹

Kohtuasi C-503/14

**Euroopa Komisjon
versus**

Portugali Vabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — ETLT artiklid 21, 45 ja 49 — EMP lepingu artiklid 28 ja 31 — Isikute vaba liikumine — Töötajate vaba liikumine — Asutamisvabadus — Füüsiliste isikute maksustamine, mis puudutab osade asendamisel saadud kapitalikasumit — Füüsiliste isikute maksustamine, mis puudutab ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna ülekandmise puhul saadud kapitalikasumit — Eraõiguslike isikute maksustamine riigist lahkumisel — Maksu viivitamatu sissenõudmine — Residendist ja mitteresidendist füüsiliste isikute erinev kohtlemine — Varasid ja kohustusi ülekandvate füüsiliste isikute erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas need kantakse üle Portugali residentist äriühingule või muu liikmesriigi territooriumil asuvalle äriühingule — Proportsionaalsus

1. Kõnesoleva hagiga palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et Portugali Vabariik rikkus ETLT artiklitest 21, 45 ja 49 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3, ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, kuna see liikmesriik võttis vastu ja jättis kehtima õigusnormid, mis näevad ette, et maksumaksja, kes asendab osasid ja viib oma elukoha üle välisriiki või siis kannab isiklikul pinnal teostatud tegevusega seonduvad varad ja kohustused osade eest üle mitteresidendist äriühingule, peab esimesel juhul kõnealuste tehingutega seoses arvama kasutamata tulu viimase maksustamisaasta, mil maksumaksja oli endiselt residentist maksumaksja, maksustatava summa sisse ning teisel juhul ei kohaldata tema suhtes nendest tehingutest tuleneva maksu edasilükkamist.

I. Õiguslik raamistik

2. Peale ETLT artiklite 21, 45 ja 49 on kõnesoleva hagi keskmes EMP leping ning füüsiliste isikute tulumaksuseadustik (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, edaspidi „CIRS“).

A. EMP leping

3. EMP lepingu artikkel 28 sätestab:

„1. EÜ liikmesriikide ja EFTA riikide piires tagatakse töötajate liikumisvabadus.

¹ — Algkeel: prantsuse.

2. Selline liikumisvabadus nõuab igasuguse kodakondsusel põhineva liikmesriikide ja EFTA riikide töötajate diskrimineerimise kaotamist nii töölevõtmisel, töö tasustamisel kui ka muude töötingimuste puhul.

3. Alludes piirangutele, mis on õigustatud avaliku korra, avaliku julgeoleku või rahvatervise seisukohalt, toob see endaga kaasa õiguse:

- a) võtta vastu tegelikult tehtud tööpakkumisi;
- b) sel eesmärgil vabalt liikuda EÜ liikmesriikide ja EFTA riikide territooriumil;
- c) viibida EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumil töötamise eesmärgil kooskõlas selle riigi kodanike töösuhteid reguleerivate õigus- ja haldusnormidega;
- d) jääda EÜ liikmesriigi või EFTA riigi territooriumile pärast seal töötamist.

4. Käesoleva artikli sätted ei hõlma avalikus teenistuses töötamist.

5. Tööjõu vaba liikumist käsitlevad erisätted on esitatud V lisas.“

4. EMP lepingu artikkel 31 sätestab:

„1. Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide kodanike asutamisevabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate rajamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes EÜ liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes on asunud mis tahes kõnealuse riigi territooriumile.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisevabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 teise lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub.

2. Asutamiseõigust käsitlevad erisätted on esitatud VIII–XI lisas.“

B. *Portugali õigus*

5. CIRS artikkel 10 „Kapitalikasum“ sätestab:

„1. Kapitalikasum on mis tahes tulu, mis – olemata ettevõtlusest ja kutsetegevusest saadud tulu ning kapitalilt või kinnisvaralt saadud tulu – on tekkinud:

[...]

- b) osade ja teiste väärtpaperite tasu eest võõrandamisest, sealhulgas nende tagasimaksmisest ja amortisatsioonist kapitali vähendamisega, ja nende osanikele antud väärtusest pärast jaotamist, mida peetakse kapitalikasumiks juriidiliste isikute tulumaksuseadustiku [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, edaspidi „CIRC“] artikli 81 tähenduses.

[...]

3. Kasum loetakse saaduks lõikes 1 sätestatud tehingute tegemise hetkel, ilma et see mõjutaks järgmiste punktide sätteid:

[...]

b) Juhul kui isiklikku vara kasutatakse ettevõtlus- ja kutsetegevuses, mida teostab vara omanik isiklikult, loetakse kasum saaduks üksnes asjaomase vara hiljem tasu eest võõrandamise hetkel või muu asjaolu ilmnemise hetkel, mis toob samadel tingimustel kaasa tasaarveldamise.

4. Füüsiliste isikute tulumaksuga maksustatav kasum on:

a) müügi- ja omandamisväärtuse vahe, millest on maha arvatud iga osa, mida võib käsitada kapitalituluna lõike 1 punktides a, b ja c sätestatud juhtudel;

[...]

8. Juhul kui toimub osade asendamine [CIRC] artikli 73 lõikes 5 ja artikli 77 lõikes 2 sätestatud tingimustel, siis sellest asendamisest tuleneva äriühingu kapitali väärtpaberite jaotamise puhul omandatud äriühingu osanikele ei maksustata neid osanikke, kui nad maksustamise seisukohalt hindavad uusi osasid jätkuvalt vanade osadega samaväärsena. See väärtus määratakse kindlaks vastavalt käesoleva seadustiku sätetele, ilma et see mõjutaks neile omistada võidud rahalise väärtuse maksustamist.

9. Eelmises lõikes sätestatud juhul tuleb lisaks märkida, et:

a) kui osanik ei ole enam Portugali resident, tuleb kapitalikasumi kategooriasse arvestada residentsuse muutumise aastat puudutava maksustamise eesmärgil summa, mida vastavalt lõikele 8 ei maksustatud aktsiate asendamise käigus ja mis vastab saadud aktsiate tegeliku väärtuse ja vanemate aktsiate soetusväärtuse vahele, mis määratakse kindlaks vastavalt käesoleva seadustiku sätetele;

b) [CIRC] artikli 73 lõike 10 sätted on kohaldatavad *mutatis mutandis*.

10. Lõigete 8 ja 9 sätted on samuti kohaldatavad *mutatis mutandis* selles osas, mis puudutab osade või aktsiate jaotamist ettevõtjate ühinemise või jagunemise korral, mille suhtes kohaldatakse [CIRC] artiklit 74.

[...]“.

6. CIRS artikkel 38 näeb ette:

„Äriühingu kapitali realiseerimisest saadud vara

1. Maksustatavat kasumit ei tule kindlaks määrata füüsilise isiku poolt ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna ülekandmisest tuleneva osakapitali saamise alusel, kui täidetud on järgmised tingimused:

a) üksus, millele vara üle kantakse, on äriühing ning selle registrijärgne asukoht ja tegelik juhatus on Portugali territooriumil;

b) ülekandmise teostanud füüsilisele isikule kuulub vähemalt 50% äriühingu kapitalist ja selle äriühingu tegevus on sisuliselt identne isiklikul tasandil teostatud tegevusega;

- c) ülekantavad varad ja kohustused võetakse seoses selle ülekandmisega arvesse füüsilise isiku raamatupidamisarvestusse või -kannetesse registreeritud väärtustega, see tähendab väärtustega, mis tulenevad käesoleva seadustiku sätete või maksuõigusnormide alusel tehtud ümberhindamiste kohaldamisest;
- d) ülekandmise eest saadud kapitali osad hinnatakse nende hilisema ülekandmisega seotud kasumi või kahjumi maksustamiseks ülekantud varade ja kohustuste puhaskväärtusega, mida hinnatakse vastavalt eelmisele punktile;
- e) punktis a viidatud äriühing võtab avalduse teel kohustuse järgida [CIRC] artikli 77 sätteid; see avaldus peab olema lisatud füüsilise isiku perioodilisele tuludeklaratsioonile, mis puudutab ülekande toimumise aastat.

2. Eelmise lõike sätteid ei kohaldata juhul, kui vara, mille puhul kasumi maksustamine artikli 10 lõike 3 punkti b tähenduses edasi lükati, kuulub ülekantud vara hulka.

3. Kasum, mis tuleneb lõikes 1 käsitletud ülekandmise eest saadud kapitali osade mis tahes juhul tasu eest võõrandamisest, kvalifitseeritakse viie aasta jooksul pärast selle ülekandmise kuupäeva ettevõtlusest ja kutsetegevusest saadud tuluks ning loetakse B-kategooria puhastuluks. Selle ajavahemiku jooksul ei või teha ühtegi tehingut äriühingu osadega, mille suhtes kehtib neutraalse maksustamise kord, vastasel juhul võidakse nende tehingute teostamise hetkel leida, et kasum on tekkinud ja seda tuleb suurendada 15% iga möödunud aasta või aasta osa eest, millest alates tuvastati äriühingu kapitali realiseerimisest saadud vara tekkimine, ning et see kasum tuleb lisada selle aasta tulu hulka, mil tehingud tuvastati.“

II. Kohtueelne menetlus

7. Komisjon saatis 17. oktoobril 2008 Portugali Vabariigile märgukirja, milles leidis, et see liikmesriik rikkus EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, maksustades realiseerimata kapitalikasumit osade asendamise puhul juhul, kui füüsiline isik viib oma elukoha üle teise liikmesriiki või juhul, kui füüsiline isik kannab ettevõtlus- või kutsetegevusega seotud varad ja kohustused üle äriühingule ning kui äriühingu, kellele varad ja kohustused üle kantakse, asukoht või tegelik juhatus on välisriigis.

8. Portugali Vabariik vastas sellele märgukirjale 15. mai 2009. aasta kirjaga, vaieldes komisjoni seisukohale vastu.

9. Kuna see vastus komisjoni ei veennud, esitas ta 3. novembril 2009 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles ta kinnitas märgukirjas esitatud seisukohta ja palus sel riigil võtta vajalikke meetmeid põhjendatud arvamuse järgimiseks kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest.

10. Portugali Vabariik vastas põhjendatud arvamusele, korrates seisukohta, mida ta väljendas märgukirjale antud vastuses.

11. Kuna Portugali Vabariigi vastus komisjoni ei rahuldanud, saatis komisjon talle täiendava märgukirja kuupäevaga 8. oktoober 2011, milles ta viitas CIRS artikli 10 lõike 9 punkti a kehtivale versioonile, märkides samas, et tema märgukirjas ja põhjendatud arvamuses väljendatud seisukoht ei ole muutunud.

12. Pärast seda, kui Portugali Vabariik oli andnud kõnealusele täiendavale märgukirjale vastuse, milles ta vaidlustas jätkuvalt talle ette heidetud kohustuste rikkumist, saatis komisjon kõnealusele liikmesriigile täiendava põhjendatud arvamuse, milles ta esiteks kordas oma väidet, et CIRS artiklid 10 ja 38 rikkusid ETL artikleid 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artikleid 28 ja 31, ning teiseks palus sel liikmesriigil viia oma tegevus selle täiendavat põhjendatud arvamusega kooskõlla kahe kuu jooksul.

13. Kuna Portugali Vabariik kinnitas oma 23. jaanuari 2013. aasta vastuses, et tema arvates on komisjoni seisukoht ekslik, otsustas komisjon esitada kõnesoleva hagi.

III. Menetlus Euroopa Kohtus

14. Komisjon ja Portugali valitsus esitasid kirjalikud seisukohad. Need pooled ja Saksamaa valitsus kuulati ära 16. märtsi 2016. aasta kohtuistungil.

IV. Hinnang

A. Poolte argumendid

15. Komisjoni väitel olid Portugali Vabariigi kaitseõigused täielikult tagatud, kuigi hagiavalduses on muudatusi võrreldes haldusmenetluse dokumentidega, sest need väikesed muudatused tulenevad täpsustustest, mis Portugali Vabariik komisjonile edastas haldusmenetluse käigus, eelkõige oma vastuses täiendavale põhjendatud arvamusele.

16. Sisuliselt peab komisjon silmas kaht olukorda: esiteks osade asendamisest saadud kapitalikasumit ja teiseks füüsilise isiku tegevusega seotud varade ja kohustuste ülekandmist äriühingule.

17. Esimese olukorra puhul leiab komisjon, et Portugali õigusnorm (CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a) seab ebasoodsamasse olukorda isikud, kes otsustavad lahkuda Portugali territooriumilt, koheldes selliseid isikuid erinevalt neist, kes jäävad riiki. Kui aktsionär või osanik ei ole enam Portugali resident, arvatakse osade asendamisest tekkinud kapitalikasum kalendriaastal, mil elukoht vahetus, maksustatava tulu hulka. Kapitalikasumi väärtus vastab saadud osade tegeliku väärtuse ja vanemate osade soetusväärtuse vahele.

18. Seevastu juhul, kui aktsionär või osanik jääb Portugali residendiks, on saadud osade väärtus sama, mis ülekantud osadel. Seega ei ole kapitalikasumit, välja arvatud juhul, kui tehakse täiendav rahaline makse. Kui sellist makset ei tehta, kohaldatakse kapitalikasumi maksu alles siis, kui saadud osad lõplikult võõrandatakse.

19. Komisjon tugineb 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsusele *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7. septembri 2006. aasta kohtuotsusele N (C-470/04, EU:C:2006:525), väites, et 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) ei ole kohaldatav, sest see puudutas juriidilisi isikuid.

20. Teises olukorras, see tähendab füüsilise isiku tegevusega seotud varade ja kohustuste ettevõttele ülekandmise puhul, leiab komisjon, et Portugali Vabariik peaks rakendama ühesugust normi, sõltumata sellest, kas juriidilise isiku, kellele varad ja kohustused üle kantakse, asukoht või tegelik juhatus on Portugali territooriumil või mitte.

21. CIRS artikli 38 lõike 1 punkt a sätestab aga, et füüsilise isiku teostatud majandus- või kutsetegevusega seotud varade ja kohustuste ülekandmist osade eest äriühingule ei maksustata selle ülekandmise hetkel juhul, kui lisaks muudele tingimustele on juriidilise isiku, kellele varad ja kohustused üle kantakse, asukoht või tegelik juhatus Portugalis. Sel juhul toimub maksustamine alles siis, kui juriidiline isik, kes sellised varad ja kohustused sai, on need võõrandanud.

22. Samas ei kohaldata sellist maksustamise korda juhul, kui juriidilise isiku, kellele varad ja kohustused üle kanti, asukoht või tegelik juhatus on väljaspool Portugali. Sel juhul maksustatakse kapitalikasumit kohe pärast ülekandmist.

23. Komisjon leiab, et selline kahekordselt erinev maksustamise kord on vastuolus ELTL artikliga 49 ja EMP lepingu artikliga 31 ning läheb kaugemale sellest, mis on vajalik tõhusa maksustamissüsteemi tagamiseks.

24. Tuginemata vormiliselt hagi vastuvõetamatusele, leiab Portugali Vabariik, et muudatused, mis komisjon tegi hagiavalduses, ei ole pelgalt väite täpsustused, vaid vaidluse algse eseme, see tähendab esialgselt põhjendatud arvamusest ja täiendavast põhjendatud arvamusest tuleneva eseme sisulised muudatused. Nende erinevuste tõttu tuleks jätta hagi kohe läbi vaatamata.

25. Sisuliste küsimuste kohta väidab Portugali Vabariik, et tema õigusnormid ei piira mitte mingil viisil isikute vaba liikumist või asutamisevabadust.

26. Esiteks ei saa õigusnormi, mis käsitleb osade asendamisest saadud kapitalikasumi maksustamist füüsilise isiku residentsuse muutmise korral (CIRS artikkel 10), lugeda ELTL artiklites 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklites 28 ja 31 ette nähtud põhivabadustega vastuolus olevaks, kuna see on nõuetekohaselt põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis on seotud liikmesriigi maksustamissüsteemi ühtsuse ja terviklikkuse kaitsega.

27. Teiseks võimaldab ülekantud vara puudutava maksustamise edasilükkamine kuni kapitalikasumi realiseerimise hetkeni (CIRS artikkel 38) tagada majandusliku järjepidevuse põhimõtte järgimist, et oleks võimalik tõhusalt kindlustada vastava tulu maksustamine, millest tuleneb norm, mis seab selle maksustamise edasilükkamise sõltuvusse asjaolust, kas üksus, millele vara üle kantakse, on äriühing, mille asukoht või tegelik juhatus on Portugali territooriumil.

28. Teiste üksuste puhul ei ole ühtlustamismeetmete puudumisel võimalik tagada järjepidevuse põhimõttest kinni pidamist ega ülekantud varade või kohustuste hilisemat maksustamist, sest nende üksuste suhtes on pädevus asukohariigil, mitte Portugali riigil. Kõnealused õigusnormid on seega kooskõlas maksustamise territoriaalsuse põhimõttega.

29. Kohtuistungil astus Portugali Vabariigi seisukohtade toetuseks menetlusse *Saksamaa Liitvabariik*. See riik leiab sisuliselt, et mõlemad vaidlusalused õigusnormid on põhjendatud, kuivõrd nende eesmärk on maksustada Portugali territooriumil tekkinud kasumit enne, kui Portugali Vabariik kaotab oma maksustamispädevuse. Saksamaa Liitvabariik leiab, et füüsiliste ja juriidiliste isikute eristamine on põhjendamatu, liiatigi kuna see tekitab riski, et hoitakse kõrvale 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) ette nähtud põhimõtetest. Peale viimati nimetatud kohtuotsuse² tugineb Saksamaa ka 7. septembri 2006. aasta kohtuotsusele N (C-470/04, EU:C:2006:525) ja 12. juuli 2005. aasta kohtuotsusele *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446)³.

B. Analüüs

1. Hagi vastuvõetavus

30. Kohtueelse menetluse eesmärk on anda asjaomasele liikmesriigile võimalus viia oma tegevus kooskõlla liidu õigusest tulenevate kohustustega või kaitsta end tõhusalt komisjoni esitatud väidete vastu.

2 — Saksamaa Liitvabariik tugineb eelkõige nimetatud kohtuotsuse punktile 52 („arvestades põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide eesmärki, milleks on maksustada päritoluliikmesriigis kapitalikasum, mis saadi selle liikmesriigi maksustamispädevuse raames – on maksusumma kindlaksmääramine äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas“).

3 — Saksamaa Liitvabariik viitab nimetatud kohtuotsuse punktile 45, milles Euroopa Kohus tuletab meelde, et „alusleping ei taga liidu kodanikule seda, et oma tegevuse senisest elukohaliikmesriigist teise liikmesriiki üleviimine on maksustamise seisukohast neutraalne. Liikmesriikide maksuõigusnormide erinevusi arvesse võttes võib niisugune üleviimine olla kodaniku jaoks olenevalt olukorrast kaudse maksustamise osas rohkem või vähem soodne või ebasoodne“.

31. Euroopa Kohus leidis 22. juuni 1993. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Taani (C-243/89, EU:C:1993:257, punkt 13), et „liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi puhul piiritletakse kohtueelse menetluse etapis vaidluse ese ning seda eset ei saa enam hiljem laiendada. Asjaomase liikmesriigi võimalus esitada oma seisukohad on nimelt aluslepinguga ette nähtud oluline tagatis ja oluline vorminõue liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluse nõuetekohasuse jaoks“.⁴

32. Euroopa Kohus leidis samuti 9. aprilli 2013. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 17), et see nõue ei saa minna nii kaugele, et eeldada, et põhjendatud arvamuse resolutsioonis esitatud väited ja hagiavalduses esitatud nõuded kattuksid igal juhul täielikult, kui vaidluse eset, nii nagu see on määratletud põhjendatud arvamuses, ei ole laiendatud ega muudetud.⁵

33. Olen seisukohal, et käesolevas asjas määratles komisjon piisavalt täpses sõnastuses väidetava rikkumise ja põhjused, miks ta leidis, et Portugali Vabariik rikkus oma kohustusi.

34. On selge, et vaidluse eset sellisena, nagu see on määratletud põhjendatud arvamuses ja täiendavas põhjendatud arvamuses, ei muudetud osas, milles see puudutab CIRS artiklite 10 ja 38 kooskõla ELTL artiklitega 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklitega 28 ja 31.

35. Hagiavalduses tehtud muudatused piirduvad sellega, et täpsustatakse nende CIRS artiklite sisu, mida komisjon juba nimetas kohtueelses menetluses, ja selgitatakse nendes ette nähtud tagajärgi, mis komisjoni arvates on liidu õigusega vastuolus.

36. Seega ei saa asjaolust, et komisjon muutis hagiavalduses veidi oma nõude teatud osade sõnastust, mitte kuidagi järeldada, et algselt sõnastatud nõude sisu on laiendatud või mis tahes viisil muudetud. Vaidluse ese on olnud selgelt piiritletud ja määratletud kohe alates haldusmenetluse algusest kuni käesoleva kohtumenetluse etapini, mitte üksnes komisjoni esitatud põhjustes, vaid ka vaidlusaluste CIRS artiklite selge nimetamise raames. Peale selle sai Portugali Vabariik täielikult kasutada õigusi, mis talle on liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses antud.

37. Järelikult ei laiendanud ega muutnud komisjon hagi eset ja seega ei rikkunud ta ELTL artiklit 258 (endine EÜ artikkel 226). Seega on hagi minu arvates selgelt vastuvõetav.

2. Sisulised küsimused

38. Käesolev kohtuasi käsitleb asjaolu, kas füüsiliste isikute saadud kapitalikasumi maksustamine riigist lahkumisel⁶ on kooskõlas EL toimimise lepingus ja EMP lepingus sätestatud põhivabadustega, ja selleks on vaja analüüsida kaht küsimust:

- osade asendamisel saadud kapitalikasumi küsimus ja
- füüsilise isiku ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamisega seotud varade ja kohustuste äriühingule ülekanndmise küsimus.

4 — Vt ka kohtuotsused, 28.4.1993, komisjon *vs.* Itaalia (C-306/91, EU:C:1993:161), 13.12.2001, komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-1/00, EU:C:2001:687), 20.6.2002, komisjon *vs.* Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388), 18.7.2007, komisjon *vs.* Saksamaa (C-490/04, EU:C:2007:430), 6.9.2012, komisjon *vs.* Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) ning 14.6.2007, komisjon *vs.* Belgia (C-422/05, EU:C:2007:342).

5 — Vt kohtuotsused, 11.7.2002, komisjon *vs.* Hispaania (C-139/00, EU:C:2002:438, punktid 18 ja 19) ning 18.11.2010, komisjon *vs.* Portugal (C-458/08, EU:C:2010:692, punktid 43 ja 44).

6 — Füüsiliste isikute suhtes riigist lahkumisel kohaldatava maksustamise kohta vt eelkõige kohtuotsused, 21.11.2002, X ja Y (C-436/00, EU:C:2002:704), 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), 18.1.2007, komisjon *vs.* Rootsi (C-104/06, EU:C:2007:40) ning 12.7.2012, komisjon *vs.* Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439). Äriühingute suhtes riigist lahkumisel kohaldatava maksustamise kohta vt eelkõige kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), 18.7.2013, komisjon *vs.* Taani (C-261/11, EU:C:2013:480), 25.4.2013, komisjon *vs.* Hispaania (C-64/11, EU:C:2013:264), 31.1.2013, komisjon *vs.* Madalmaad (C-301/11, EU:C:2013:47) ning 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

a) Osade asendamisel saadud kapitalikasum (CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a)

39. Kõnealune säte näeb ette, et olukorras, kus maksumaksja viib oma elukoha üle välisriiki, maksustatakse osade asendamisest saadud kapitalikasum viivitamatult. Saadud osade tegeliku väärtuse ja vanemate osade soetamisväärtuse vahe tuleb arvata kalendriaastal, mil elukoht vahetus, maksustatava tulu hulka.

40. See maksustamine on erinev maksumaksjate puhul, kes jäävad *Portugali residendiks*, sest saadud osade väärtus on sama, mis ülekantud osadel, välja arvatud juhul, kui tehakse täiendav rahaline makse, mida maksustatakse kohe. Kui sellist makset ei tehta, kohaldatakse kapitalikasumi maksu alles siis, kui saadud osad lõplikult võõrandatakse.

41. Seega on küsimus selles, kas see erinev kohtlemine maksustamisel on ELTL artiklites 21, 45 ja 49 ning EMP lepingu artiklites 28 ja 31 sätestatud liikumisvabaduste piiramine, ning kui vastus on jaatav, siis kas see võib olla põhjendatud.

i) Kas erinev kohtlemine on piirang, mis on põhimõtteliselt vastuolus ELTL artiklitega 21, 45 ja 49?

42. EL toimimise lepingu rikkumist puudutavate väidete kohta tuletan meelde, et ELTL artikkel 21, mis sätestab üldiselt iga liidu kodaniku õiguse vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetsema väljenduse ELTL artiklis 45, mis käsitleb töötajate vaba liikumist, ja ELTL artiklis 49, mis käsitleb asutamisevabadust.⁷

43. Kõikide nende sätete eesmärk on lihtsustada liidu kodanike mis tahes kutsealast tegevust kogu liidu territooriumil ja nendega on vastuolus meetmed, mis võivad seada ebasoodsamasse olukorda need kodanikud, kes soovivad teostada majandustegevust teise liikmesriigi territooriumil.⁸

44. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb isikute vaba liikumise⁹ piirangutena käsitada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.¹⁰

45. Käesolevas asjas piirab CIRS artikli 10 lõike 9 punkt a selle õiguse kasutamist, kuna sellel on vähemalt heidutav mõju Portugali residendist maksumaksjate suhtes, kes soovivad asuda elama teise liikmesriiki.

46. Kõnealuste liikmesriigi õigusnormide kohaselt tuleneb elukoha Portugali territooriumilt välja viimisest see, et maksumaksja osade asendamisest saadud kapitalikasum maksustatakse kohe, see tähendab et saadud osade tegeliku väärtuse ja vanemate osade soetusväärtuse vahe arvatakse kalendriaastal, mil elukoht vahetus, maksustatava tulu hulka, mida ei tehta nende maksumaksjate puhul, kes on endiselt Portugali residendid. Sellisel juhul võrdub ülekantud osade väärtus saadud osade väärtusega ja maksustatav on üksnes täiendav rahaline makse.

7 — Kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 49) ja kohtuotsused, 17.1.2008, komisjon vs. Saksamaa (C-152/05, EU:C:2008:17, punkt 18), 20.1.2011, komisjon vs. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 41) ja 1.12.2011, komisjon vs. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 44).

8 — Kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 51) ja kohtuotsused, 17.1.2008, komisjon vs. Saksamaa (C-152/05, EU:C:2008:17, punkt 21), 20.1.2011, komisjon vs. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 43) ja 1.12.2011, komisjon vs. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 46).

9 — Mida tuleb mõista nii, et see hõlmab kodanike vaba liikumist üldiselt: töötajate vaba liikumist ja füüsilisest isikust ettevõtjate või äriühingute vaba liikumist (asutamisevabadus).

10 — Kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 54). Vt asutamisevabaduse kohta kohtuotsused, 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punkt 11) ja 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36).

47. Lisaks ei võimalda ükski asjaolu (ja Portugali Vabariik ei ole muide ka ühtegi sellist asjaolu esitanud) väita, et need kaht liiki maksumaksjad ei ole sarnases olukorras.¹¹

48. Kuivõrd ühe maksumaksja puhul maksustatakse kapitalikasumit, samas kui teise puhul arvestatakse kõigepealt, nagu kapitalikasumit ei olekski olemas, seab see erinev kohtlemine ebasoodsamasse olukorda isikud, kes viivad oma elukoha üle välisriiki.¹²

49. Võib tekkida suur kiusatus (kuna tegemist on „maksustamisega riigist lahkumisel“ ehk *exit tax*'iga) tugineda 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsusele de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), milles Euroopa Kohus leidis, et „EÜ asutamislepingu artikliga 52 (pärast muutmist EÜ artikkel 43) kehtestatud asutamisvabaduse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus asjaolu, et liikmesriik kehtestab maksustamise vältimise riski ärahoidmiseks niisuguse veel realiseerimata kapitalikasumi maksustamise korra, nagu on ette nähtud Prantsuse üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artiklis 167bis maksumaksja residentsuse sellest riigist välja viimise puhul“.

50. Portugali Vabariik väidab siiski, et olukord, mida puudutab vaidlusalune säte, on erinev olukorrast, mida Euroopa Kohus analüüsis 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsuses de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), kuna käesolevas asjas on tegemist realiseeritud kapitalikasumi maksuga, mitte realiseerimata kapitalikasumi maksuga nagu nimetatud kohtuotsuses.

51. Minu arvates ei oma see erinevus tähtsust, sest 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsuse de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138) põhiküsimus ei olnud see, kas kapitalikasum oli realiseerimata või realiseeritud, vaid kapitalikasumi erinev maksustamisviis olenevalt sellest, kas asjaomane maksumaksja lahkus liikmesriigi territooriumilt või mitte.

52. Peale selle, kuigi Euroopa Kohus leidis tõepoolest 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsuses de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), et Prantsuse õigusnormid, mis käsitlesid veel realiseerimata kapitalikasumi maksustamist juhul, kui maksumaksja viib oma residentsuse üle teise liikmesriiki, piirasid asutamisvabadust, ei välistanud Euroopa Kohus seda, et põhivabaduste piirang võib samuti esineda muudel asjaoludel. Lisaks on Euroopa Kohus juba tuvastanud, et asutamisvabaduse piiranguga on tegemist juhtudel, mis puudutavad maksumaksjate tegeliku kapitalikasumi maksustamist riigist lahkumisel.¹³

53. Arvan, et CIRS artikliga 10 ette nähtud eristus kehtestab piirangu, mis on põhimõtteliselt vastuolus ELTL artiklitega 21, 45 ja 49.

ii) Kas piirang võib olla põhjendatud?

54. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saavad siseriiklikud meetmed, mis võivad takistada aluslepinguga tagatud põhivabaduste teostamist või muuta selle vähem atraktiivseks, olla siiski vastuvõetavad tingimusel, et need taotleavad üldise huvi eesmärki, on selle saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.¹⁴

11 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

12 — Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et lihtsalt rahavoogudega seotud soodustuse äravõtmine piiriüleles olukorras, kui seda antakse samaväärses riigisiseses olukorras, piirab asutamisvabadust (kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 59). Vt selle kohta ka kohtuotsused, 8.3.2001, Metallgesellschaft jt (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punktid 44, 54 ja 76), 21.11.2002, X ja Y (C-436/00, EU:C:2002:704, punktid 36-38), 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 32) ning 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 29).

13 — Vt kohtuotsused, 21.11.2002, X ja Y (C-436/00, EU:C:2002:704) ja 16.4.2015, komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230).

14 — Kohtuotsus, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 62) ning kohtuotsused, 17.1.2008, komisjon vs. Saksamaa (C-152/05, EU:C:2008:17, punkt 26), 20.1.2011, komisjon vs. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 51), 1.12.2011, komisjon vs. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 69) ning 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42).

55. Ülekaalukast üldisest huvist tulenevate põhjuste seas, mida Euroopa Kohus on juba lugenud vastuvõetavaks seoses aluslepinguga tagatud põhivabadust piiravate liikmesriigi maksuõigusnormidega, tugineb Portugali Vabariik maksustamissüsteemi ühtsusele ja vajadusele säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel vastavalt territoriaalsuse põhimõttele.¹⁵

56. Tuleb märkida, et selles osas on tõendamiskoormis Portugali Vabariigil.¹⁶

– Maksustamise ühtsus

57. Seoses väitega, et Portugali õigusnormid on põhjendatud vajadusega säilitada liikmesriigi maksustamissüsteemi ühtsus, märgib Portugali Vabariik eelkõige, et need õigusnormid on selle ühtsuse tagamiseks vältimatult vajalikud, sest maksustamise edasilükkamise kujul antud maksusoodustus lõpeb siis, kui hilisem maksustamine muutub võimatuks, nagu juhtub siis, kui soodustatud maksumaksja ei ole enam resident. Portugali Vabariigi väitel on täidetud kolm tingimust, mille puhul Euroopa Kohus on juba nõustunud, et piirang võib maksustamise ühtsusest tulenevalt olla põhjendatud: i) otsese seose olemasolu maksusoodustuse andmise ja seda soodustust tasakaalustava maksu vahel, ii) mahaarvamine ja maksu kohaldamine toimuvad ühe ja sama maksustamise raames ja iii) see puudutab sama maksumaksjat.

58. Selles osas on Euroopa Kohus nimelt juba nõustunud sellega, et maksustamissüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusest tulenevalt võib aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piirang olla põhjendatud,¹⁷ ning nõudnud, et kõnealuses maksustamissüsteemis oleks sama maksumaksja puhul ja sama maksu osas loodud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja konkreetse maksu vahel.¹⁸

59. Selle kohta tuleb märkida, et Portugali Vabariik piirdub sellega, et tugineb maksustamissüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusele, tõendamata, et kõnealustes liikmesriigi õigusnormides on olemas otsene seos maksusoodustuse ja mõne seda soodustust tasakaalustava maksu vahel. Ei ole isegi mitte kindel, et soodustuse saajate suhtes tulevikus üldse kunagi maksu kohaldatakse.

60. Leian nimelt, et maksukohustuslaste osas, kes jäävad Portugali residentideks, tuleneb CIRS artikli 10 lõikest 8, et seniks, kuni nad maksustamise seisukohalt jätkuvalt hindavad teiste osade eest saadud osade väärtust, võivad nad alati arvestada selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamisega, mistõttu on neilt maksu tulevikus sissenõudmine üksnes hüpoteetiline.¹⁹

61. Isegi kui maksu kohaldatakse, ei saa sellel pealegi olla mingit seost soodustusega ja lisaks ei ole asjaomases CIRS sättes sõnaselgelt märgitud, millal maks sisse nõutakse.

15 — Kuigi Portugali valitsus nimetab oma kostja vastuse punktis 99 esitatud nõuetes ka maksukontrolli tõhusust ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastast võitlust, ei ole ta neid põhjuseid oma vastuses rohkem käsitlenud. Ma arutan neid siiski lühidalt (vt allpool käesoleva ettepaneku punkt 84 jj).

16 — Vt eelkõige kohtuotsused, 20.1.2011, komisjon vs. Kreeka (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 55) ja 21.12.2011, komisjon vs. Poola (C-271/09, EU:C:2011:855, punkt 61).

17 — Kohtuotsused Bachmann, 28.1.1992 (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 21), 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 43), 1.12.2011, komisjon vs. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 77), 1.12.2011, komisjon vs. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 78) ja 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 71). Vt selle kohta minu ettepanek, kohtuasi Feilen (C-123/15, EU:C:2016:193, punkt 56 jj).

18 — Kohtuotsused, 27.11.2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 44), 18.6.2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 72), 1.12.2011, komisjon vs. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 71), 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 57) ja 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 66). Vt ka kohtuotsused, 7.9.2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 68) ja 1.12.2011, komisjon vs. Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 72), kusjuures otsest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist (vt eelkõige kohtuotsus, 7.9.2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 43).

19 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.10.2006, komisjon vs. Portugal (C-345/05, EU:C:2006:685, punkt 27).

62. Mitteresidendist maksumaksjalt maksu kättesaamise raskuse osas (mis puudutab pigem maksukontrolli tõhusust kui ühtsust) ei lükanud Portugali Vabariik oma seisukohtades veenvalt ümber komisjoni argumenti, et on võimalik võtta põhivabadusi vähem piiravaid meetmeid, arvestades direktiive, mis käsitlevad liikmesriikide ametiasutuste maksustamisalast koostööd ja vastastikust abi maksudega seotud nõuete sissenõudmisel.²⁰

– Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine

63. Mis puudutab põhjendust, mis osutab maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusele liikmesriikide vahel, siis Euroopa Kohus on lugenud selle vastuvõetavaks juba mitmes kohtuotsuses, mis käsitlevad kapitalikasumi maksustamist riigist lahkumisel.²¹ Teen sellest kohtupraktikast lühikokkuvõtte, enne kui hakkam seda käesoleva asja suhtes kohaldama.

Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus: põhimõtted

64. Esimesed kohtuotsused, milles leiti, et on vaja tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus seoses riigist lahkumisel toimuva maksustamisega, on 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04, EU:C:2006:525), mis käsitleb äriühingu aktsionärist füüsilise isiku residentsuse üleviimist teise liikmesriiki, ja 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), mis käsitleb äriühingu asukoha üleviimist teise liikmesriiki.

65. Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajaduse alusel leidis Euroopa Kohus 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46), viidates 7. septembri 2006. aasta kohtuotsuse N (C-470/04, EU:C:2006:525) punktile 46, et „liikmesriigil on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja residentsus riigi territooriumil ajavahemikul, mille jooksul realiseerimata kapitalikasum tekkis, õigus maksustada seda kapitalikasumit maksumaksja riigist lahkumise hetkel [...]. Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega“.

66. Neil asjaoludel leidis Euroopa Kohus samuti, et liikmesriigil oli õigus maksustada tema territooriumil saadud realiseerimata kapitalikasumi majanduslikku väärtust, isegi kui asjaomast kapitalikasumit ei ole seal veel tegelikult realiseeritud (kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 49)), mis tähendab, et liikmesriigil on loomulikult õigus maksustada tema territooriumil realiseeritud kapitalikasumit saadud majanduslikku väärtust.

67. Neid põhimõtteid on kinnitanud teised hilisemad kohtuotsused, eelkõige 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521), 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Taani (C-261/11, EU:C:2013:480), 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-301/11, EU:C:2013:47), 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), 16. aprilli 2015 kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230) ja 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

Maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus: proportsionaalsus

20 — Komisjon nimetab sellega seoses nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiivi 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1) ning nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiivi 2010/24/EL vastastikuse abi kohta maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmisel (ELT 2010, L 84, lk 1).

21 — Üldiselt moodustavad kõiksugused kulud, mida isik peab kandma oma residentsuse üleviimisel, nn riigist lahkumisel kohaldatavad maksud. See maksustamine puudutab üldiselt kas isiku, kes ei ole enam resident, varade realiseerimata kapitalikasumit või teise riiki üle viidud vara (Barnard, C. ja Odudu, O, *The Cambridge Yearbook of European studies*, vol. 13, 2010-2011, Hart Publishing, Oxford, 2011, lk 246).

68. Euroopa Kohus leidis oma 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 51), et selleks, et hinnata, kas maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajaduse tõttu põhimõtteliselt põhjendatud õigusnormid on proportsionaalsed, tuleb teha vahet maksustamise hetke kindlaksmääramisel ja selle maksu sissenõudmisel.

69. Peale selle on 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52) märgitud: „arvestades kõnealuste liikmesriigi õigusnormide eesmärki, milleks on maksustada päritoluliikmesriigis kapitalikasum, mis saadi selle liikmesriigi maksustamispädevuse raames, on maksusumma kindlaksmääramine äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimise hetkel proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Nimelt on proportsionaalne, kui päritoluliikmesriik määrab oma maksustamispädevuse teostamise kaitseks kindlaks tema territooriumil tekkinud realiseerimata kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu hetkel, mil tema maksustamispädevus asjaomase äriühingu suhtes lakkab olemast, antud juhul selle äriühingu juhtimise tegeliku keskuse teise liikmesriiki üleviimise hetkel.“

70. Seevastu loeti ebaoproportsionaalseks maksu viivitamatu sissenõudmine, kuna olemas oli meetmeid, mis kahjustavad asutamisevabadust vähem kui viivitamatu maksustamine.

71. Sellega seoses tuleneb 29. novembri 2011. aasta kohtuotsusest *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 73), et maksukohustuslasele tuleb jätta valik kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on kõnealuse realiseerimata kapitalikasumi maksu summa viivitamatu tasumine, ja teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, millele vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandub teatud juhtudel intress. Euroopa Kohus leidis lisaks 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74), et „tuleb arvesse võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja möödudes suureneb. Kõnealune liikmesriik võib maksuvõlgade ajatatud tasumise suhtes kohaldatavates õigusnormides seda ohtu arvesse võtta, nähes ette meetmed nagu pangagarantii nõudmine“.

72. Hilisemas kohtupraktikas on neid põhimõtteid jätkuvalt järgitud ja täpsustatud nii asutamisevabaduse kui ka kapitali vaba liikumise seisukohast.²²

Kohaldamine käesoleval juhtumil

73. Komisjon lükkab ümber Portugali Vabariigi argumendi, mis põhineb vajadusel tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja mille aluseks on 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), kuna selles kohtuotsuses „on esimest korda esitatud riigist lahkumisel kohaldatava maksustamise alased eeskirjad, mis võivad olla kooskõlas liidu õigusega, kuid seda on tehtud ainuüksi ettevõtjate kohta. Tegelikult ei puuduta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 54-58) füüsilisi isikuid ning neid puudutava asjakohase kohtupraktika moodustavad 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) ja 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04, EU:C:2006:525)“.²³

74. Ma ei nõustu selle vaatepunktiga järgnevatel põhjustel.

22 — Täpsustused puudutasid eelkõige üleviimise laadi, arvestades, kas tegemist on äriühingu asukoha üleviimisega või püsiva tegevuskoha vara üleviimisega (kohtuotsused, 6.9.2012, komisjon vs. Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521), 18.7.2013, komisjon vs. Taani (C-261/11, EU:C:2013:480, punktid 35-37) ja 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20)), maksukohustuse tekkimiseks vajaliku teokoosseisu (kohtuotsus, 18.7.2013, komisjon vs. Taani (C-261/11, EU:C:2013:480)), ülekantud vara asendusvaradesse reinvesteering (kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230)), maksu tasumise tähtaja edasilükkamise eeskirju (kohtuotsused, 25.4.2013, komisjon vs. Hispaania (C-64/11, EU:C:2013:264, punkt 37)) ja 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 62)) ning pangagarantii esitamise nõuet (kohtuotsus, 23.1.2014, DMC, C-164/12 (EU:C:2014:20, punkt 66)).

23 — Vt komisjoni hagiavalduse punkt 39.

75. 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) tehti enne maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusest tuleneva põhjenduse kasutamist 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsuses *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). Seega ei ole see asjakohane selleks, et välistada võimalus nõustuda füüsiliste isikute saadud kapitalikasumi maksustamise puhul põhjendusega, mis rajaneb sellel vajadusel, seda enam, et 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus N (C-470/04, EU:C:2006:525), millele komisjon kohe järgmisena oma hagiavalduses tugineb, käsitleb punktis 42 seda võimalust ja 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) lähtub 7. septembri 2006. aasta kohtuotsusest N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 46), et kinnitada liikmesriigi õigust „maksustada nimetatud kapitalitulu [maksumaksja] riigist lahkumise hetkel“, kuna sellise meetme eesmärk on „vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse kaitsmisega“.

76. Tulenevalt Euroopa Kohtu kogu praktikast (realiseerimata või realiseeritud) kapitalikasumi maksustamise kohta riigist lahkumisel, ei ole mul seega kahtlust, Portugali õigusnormid on põhjendatavad eesmärgiga tagada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, seoses Portugali Vabariigi õigusega maksustada kapitalikasumit, mis tekkis ajal, mil maksumaksja asus selle riigi territooriumil, ning määrata selle maksumaksja riigist lahkumise hetkel kindlaks maksusumma.

77. Leian siiski, et sellised liikmesriigi õigusnormid nagu kõnealused õigusnormid, mis näevad igal juhul ette maksu viivitamatu sissenõudmise, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise vajadusega seotud eesmärgi saavutamiseks, ja on seega ebaproportsionaalsed, kuna on olemas meetmeid, mis kahjustavad asutamisevabadust vähem kui see viivitamatu maksustamine.

78. Nimelt ei ole maksumaksjale antud mingit valikut kõnealuse kapitalikasumi maksu viivitamatu tasumise ja selle maksusumma ajatatud tasumise vahel ega pakutud isegi mitte selle maksusumma hajutatult tasumise võimalust.

79. Lisaks, kuigi need asjaolud ei ole käesolevas asjas mitte sugugi määravad, näen ma 7. septembri 2006. aasta kohtuotsuse N (C-470/04, EU:C:2006:525) ja 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuse *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) vahel peale viieaastase ajavahe vaid kaht erinevust, millest ainult üks võib olla tingitud asjaolust, et esimene kohtuotsus puudutab füüsilist isikut ja teine juriidilist isikut.

80. Esimene erinevus puudutab pärast üleviimist tekkida võiva kahjumi arvessevõtmist või arvessevõtmata jätmist. 7. septembri 2006. aasta kohtuotsuses N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 54) leidis Euroopa Kohus, et proportsionaalseks saab lugeda üksnes maksustamissüsteemi, mis võtab täielikult arvesse pärast asjaomase maksumaksja asukoha üleviimist tekkida võivat kahjumit, välja arvatud juhul, kui seda kahjumit on juba arvesse võetud vastuvõtvast liikmesriigis. Seevastu 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) leidis Euroopa Kohus, et kuna vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele, millele lisandub ajaline aspekt, on oma asukoha üle viinud äriühingu kasum pärast üleviimist maksustatav üksnes vastuvõtvast liikmesriigis, tuleb viimati nimetatud liikmesriigil kasumi maksustamise õiguse ja kahjumi mahaarvamise õiguse vahelisest sümmeetriast lähtuvalt samuti võtta oma maksustamissüsteemis arvesse asjaomase äriühingu vara väärtuse kõikumist, mis on aset leidnud alates kuupäevast, mil päritoluliikmesriigil kadus maksustamisel igasugune seos nimetatud äriühinguga (kohtuotsus, 29.11.2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58)).

81. Euroopa Kohus oli sellest erinevusest teadlik ja põhjendas seda 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 57) sellega, et „äriühingu vara kasutatakse vahetult tema majandustegevuses, mille eesmärk on kasumi saamine. Lisaks mõjutab äriühingu maksustatava kasumi suurust osaliselt vara väärtuse hindamine tema bilansis, kuivõrd kulum vähendab maksustatavat summat“.

82. Olgu märgitud, et mitte üheski teises hilisemas kohtuotsuses ei korranud Euroopa Kohus 7. septembri 2006. aasta kohtuotsuse N (C-470/04, EU:C:2006:525) arutluskäiku ega rajanud oma arutluskäiku füüsiliste ja juriidiliste isikute eristamisele.²⁴

83. Teine erinevus nende kahe kohtuotsuse vahel puudutab pangagarantii nõudmise võimalust, mis on 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuse National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74) kohaselt lubatud, 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsusega DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 66) täpsustatud ja mis eeldab maksu sissenõudmata jäämise ohu eelnevat hindamist, samas kui Euroopa Kohus välistas selle võimaluse oma 7. septembri 2006. aasta kohtuotsuses N (C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 51), kuid ta tegi seda tulenevalt ebasproportsionaalsusest võrreldes vajadusega tagada maksukontrolli nõuetekohasus. Arvestades pangagarantii esitamise eesmärki, nii nagu seda on nimetatud 29. novembri 2011. aasta kohtuotsuses National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74), mille kohaselt „tuleb arvesse võtta ka maksu sissenõudmata jäämise ohtu, mis aja möödudes suureneb“, ei näe ma, mis takistab praegu pangagarantii esitamist juhul, kui tegemist on füüsiliste isikutega.

– Maksukontrolli tõhusus

84. Ehkki, nagu ma tõdesin käesoleva ettepaneku 15. joonealuses märkuses, Portugali Vabariik nimetas kostja vastuses seda põhjendust vaid üks kord²⁵, ilma seda rohkem käsitlemata, teen selle kohta järgnevalt mõne märkuse.

85. Kuigi Euroopa Kohus on tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusel rajanevat põhjendust juba vastuvõetavaks pidanud, on kohus sageli leidnud, et peale kohustuste, mis liikmesriigid võisid maksumaksjatele seada, näeb liidu õigus juba ette tõhusad mehhanismid, mis võimaldavad seda eesmärki saavutada ilma liikumist puudutavaid põhivabadusi piiramata.

86. Esiteks, direktiivi 2011/16 raames võib liikmesriigi pädev ametiasutus alati taotleda teise liikmesriigi pädevalt ametiasutuselt, et see edastaks talle kogu teabe, mis võib olla oluline tema haldamiseks ja siseriiklike õigusnormide jõustamiseks ja mis puudutab muu hulgas tulumaksu (sealhulgas järelikult teave tulumaksu kohta, mida peab tasuma teise liikmesriigi residendist maksumaksja).

87. Teiseks näeb direktiiv 2010/24 ette abi maksude sissenõudmisel, sealhulgas loomulikult tulumaksu ja kapitalimaksu (vt selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkt a), näiteks füüsiliste isikute tulumaksu sissenõudmisel.

88. Kokkuvõttes leian, et kõnealused Portugali õigusnormid on vastuolus ELTL artiklitega 21, 45 ja 49.

iii) Kas sama arutluskäiku saab kasutada EMP lepingu artiklite 28 ja 31 puhul?

89. Komisjon väidab lisaks, et kuna Portugali Vabariik võttis vastu ja jättis kehtima CIRS artikli 10 lõike 9 punkti a, rikkus ta kohustusi, mis tulenevad EMP lepingu artiklitest 28 ja 31, mis käsitlevad vastavalt töötajate liikumisvabadust ja asutamisevabadust.

24 — Kohtuistungil väitis Saksamaa Liitvabariik, et kohtuotsus, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) kehtib nüüd nii juriidiliste kui ka füüsiliste isikute suhtes.

25 — St kostja vastuse punkt 99. *Idem* repliigi puhul (vt punkt 34).

90. Kõigepealt tuleb märkida, et kõnealused EMP lepingu sätted on analoogsed ELTL artiklitega 45 ja 49.

91. Sellegipoolest ei saa kohtupraktikat, mis käsitleb liikumisvabaduste teostamise piiranguid liidus, täies ulatuses üle kanda EMP lepinguga tagatud vabadustele, kuna nende vabaduste kasutamine toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis²⁶, iseäranis arvestades piirangute põhjendamist vajadusega tagada tõhus maksukontroll ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega.²⁷

92. Selle kohta tuleb märkida, et liikmesriikide pädevate ametiasutuste vahelise koostöö raamistik, mis algselt kehtestati direktiiviga 77/799/EMÜ²⁸ ja mis on praegu muu hulgas ette nähtud direktiivis 2011/16 ja direktiivis 2010/24, puudub liikmesriikide ja kolmanda riigi pädevate asutuste vahel, kui viimane ei ole endale võtnud mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi.²⁹

93. Oma asukoha välisriiki üle viivate maksumaksjate kohustus arvata kapitalikasum viimase maksustamisaasta, mil neid loeti residentist maksumaksjaks, maksustatava summa sisse, ei lähe eespool esitatud asjaoludel kaugemale sellest, mis on vajalik tõhusa maksukontrolli ja maksustamise vältimise vastase võitluse tagamise eesmärgi saavutamiseks, selles osas, milles see kohustus puudutab maksumaksjaid, kes asuvad EMP lepingu osalisriikides, mis ei ole liidu liikmesriigid ning millel ei ole Portugali Vabariigiga lepingut halduskoostöö ja vastastikuse abistamise kohta maksustamise valdkonnas³⁰.

94. Alles kohtuistungil märkis komisjon selle kohta, et Norra Kuningriigi ja Portugali Vabariigi vahel oli selline halduskoostöö ja vastastikuse abistamise leping, kuid Portugali Vabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel ei olnud sedalaadi lepinguid, ning Portugali Vabariik ei vaielnud sellele väitele vastu.

95. Komisjon leidis, et kuigi leping Islandi Vabariigiga hõlmas teabevahetust, kuid mitte vastastikust abi maksude sissenõudmisel, sisaldas liidu direktiivides ette nähtud meetmete „väga sarnaseid“ meetmeid 25. jaanuaril 1988 Strasbourgis alla kirjutatud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) ja Euroopa Nõukogu koostatud konventsioon vastastikuse haldusabi kohta maksuküsimustes³¹, mille Portugali Vabariik, Islandi Vabariik ja Norra Kuningriik on ratifitseerinud. Liechtensteini Vürstiriik on sellele konventsioonile üksnes alla kirjutanud.

96. Kuna Portugali Vabariik vaidlustas komisjoni väite, et liidu direktiivides ja selles konventsioonis ette nähtud meetmed on piisaval määral identsed, teen ettepaneku sedastada, et komisjon ei tõendanud seda asjaolu piisavalt, pealegi ei nimetatud seda asjaolu (rääkimata komisjoni poolsest analüüsist) kirjalikus menetluses ja see esitati väga hilja, see tähendab kohtuistungil. Seega tuleb nentida, et ei Islandi Vabariigil ega Liechtensteini Vürstiriigil ei ole Portugali Vabariigiga lepingut maksustamisalase halduskoostöö ja vastastikuse abi kohta, nagu nõuab Euroopa Kohtu praktika.

26 — Vt selle kohta kohtuotsused, 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 60) ja 28.10.2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 40). Vt ka kohtuotsused, 12.7.2012, komisjon vs. Hispaania (C-269/09, EU:C:2012:439, punktid 94 jj) ja 16.4.2015, komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 81).

27 — Vt eelkõige kohtuotsused, 20.5.2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punktid 89 ja 90) ning 19.11.2009, komisjon vs. Itaalia (C-540/07, EU:C:2009:717, punkt 68 jj).

28 — Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

29 — Kohtuotsus, 19.7.2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485). Vt selle kohta ka kohtuotsus, 28.10.2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 41).

30 — Kohtuotsus, 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 83 jj). Selles kohtuasjas ei nõustatud tõhusa maksukontrolli põhjendusega, kuna Poola Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vahel oli olemas vastastikuse haldusabi õiguslik raamistik.

31 — Vt kohtuotsus, 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 85 ja 86). Nimetatud 1988. aasta konventsiooni muudeti ja tõhustati 2010. aastal protokolliga. Konventsioon on kõige täielikum mitmepoolne õigusakt ja see pakub kõikvõimalikke maksustamisalase koostöö vorme maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks. Vt <http://www.oecd.org/fr/ctp/échange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuelleenmatierefiscale.htm>. Samuti vt: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

b) Ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamisega seotud varade ja kohustuste ülekandmine äriühingule (CIRS artikli 38 lõike 1 punkt a)

97. Nimetatud säte „Äriühingu kapitali realiseerimisest saadud vara“ näeb ette, et „[m]aksustatavat kasumit ei tule kindlaks määrata füüsilise isiku poolt ettevõtlus- ja kutsetegevuse teostamiseks kasutatud vara tervikuna ülekandmisest tuleneva osakapitali saamise alusel, kui [...] üksus, millele vara üle kantakse, on äriühing ning selle registrijärgne asukoht ja tegelik juhatus on Portugali territooriumil“ (lõike 1 punkt a).

98. Sellisel juhul toimub maksustamine üksnes siis, kui juriidiline isik, kes sellised varad ja kohustused sai, on need võõrandanud.

99. Seevastu ei kohaldata sellist maksustamise korda juhul, kui juriidilise isiku, kellele varad ja kohustused üle kanti, asukoht või tegelik juhatus on väljaspool Portugali. Sellisel juhul maksustatakse kapitalikasumit seega viivitamatult.

100. Selline erinev kohtlemine maksustamisel, mis põhineb asjaolul, kas varad ja kohustused saava äriühingu asukoht on Portugalis või mitte, kujutab endast asutamisevabaduse piirangut, sest see on kohaldatav sarnastes olukordades olevate võõrandajate ja omandajate suhtes.

101. Soodustuse – isegi kui see puudutab vaid rahavoogu – välistamine piiriüleses olukorras, samas kui see antakse samaväärses olukorras liikmesriigi territooriumil, kujutab nimelt endast asutamisevabaduse piirangut, kuivõrd see välistamine ei ole seletatav objektiivse olukordade erinevusega.

102. Portugali Vabariik ei vaidlustagi päriselt piirangu olemasolu, keskendudes oma vastuses selle põhjendamisele majandusliku järjepidevuse põhimõttest kinnipidamise alusel³², eesmärgiga tagada vastava tulu maksustamine, kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega.³³

103. Portugali Vabariik tugineb oma õigusnormide erilistele tagajärgedele, kuna need õigusnormid nõuavad ülekantud varade ja kohustuste kandmist selle äriühingu raamatupidamisarvestusse, millele need üle kanti, eelkõige nende varadega seotud kasumi kindlaksmääramisel, mis moodustavad ülekantud vara, mida arvutatakse nii, nagu ülekandmist ei oleks toimunud. Portugali Vabariik järeltab sellest, et varade ülekandmisel äriühingule, mille asukoht või tegelik juhatus on väljaspool Portugali, ei ole tal võimalik ülekantud varasid hiljem maksustada, sest neid puudutav maksustamispädevus ei kuulu mitte enam Portugali Vabariigile, vaid need varad saanud juriidilise isiku asukohariigile.

104. Käesolevas asjas ei vaidlusta komisjon asjaolu, et varade ja kohustuste ülekandmisel äriühingule, mille asukoht või tegelik juhatus on väljaspool Portugali, on kohaldatavad selle äriühingu asukohaks või tegeliku juhatuse asukohaks olevas riigis kehtivad raamatupidamisarvestuse eeskirjad. Komisjon mõnab, et Portugali Vabariigi ja kõikide teiste liikmesriikide õigusnormid peavad ette nägema selliste olukordade suhtes kohaldatava korra, sealhulgas raamatupidamisarvestust puudutavas osas.

105. Leian niisamuti nagu komisjon, et „teistmoodi on kapitalikasumi *maksustamisega*, mis toimub erineval ajal, olenevalt sellest, kas äriühingul, kellele kõnealune ülekanne tehakse, on asukoht ja tegelik juhatus Portugalis või välisriigis. Erinevate raamatupidamisarvestuse eeskirjade kehtestamine selliste olukordade jaoks ei peaks tekitama erinevat kohtlemist kapitalikasumi maksustamisel, nagu seda teevad kehtivad Portugali õigusnormid.“³⁴

32 — Portugali Vabariigi väitel sisaldub see põhimõte CIRC artiklis 77.

33 — Vt käesolev ettepanek, 15. joonealune märkus. See põhjendus sarnaneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusega seotud põhjendusega. CIRS artikli 38 kohta võib üle võtta käesolevas ettepanekus kasutatud arutluskäigu, mis puudutab CIRS artiklist 10 tuleneva piirangu põhjendamist maksustamise ühtsusega ja maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadusega.

34 — Repliigi punkt 48.

106. Nimelt võiks Portugali Vabariik eelkõige paluda direktiivi 2011/16 alusel juriidilise isiku, kellele varad ja kohustused üle kanti, asukohta või tegeliku juhatuse asukohariigi pädevatelt ametiasutustelt nõuetekohaselt teavet, et kontrollida, kas need varad ja kohustused kuuluvad veel sellele isikule. Kui see ei ole nii, tuleks siis – ja alles siis – määrata kindlaks võimalik kapitalikasumilt tasumisele kuuluv maksusumma, niisamuti nagu juriidiliste isikute puhul, kes saavad osade asendamisel varasid ja kohustusi, kuid kelle asukoht või tegelik juhatuse on Portugalis.

107. Lisaks näeb ka direktiiv 2010/24 ette mehhanismid maksustamisalaseks koostöök ja vastastikuseks abiks eelkõige maksudega seotud nõuete sissenõudmisel, mis on täiesti asjakohased sellistes olukordades nagu need, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas, kus kapitalikasumilt tasumisele kuuluv maks võib olla tasumata.

108. Asjaoluga, et pärast üleviimist on raamatupidamisarvestuse ja maksustamise alane pädevus ülekantud varade ja kohustuste puhul omandajast äriühingu asukohaliikmesriigil, ei saa asjaomast meedet põhjendada, kuna Portugali Vabariik võib lõplikult tuvastada ülekandmise hetkel tasumisele kuuluva maksusumma, mis tuleneb Portugali territooriumil enne ülekandmist saadud kapitalikasumist.

109. Järelikult läheb CIRS artikkel 38, niisamuti nagu CIRS artikkel 10, kaugemale sellest, mis on vajalik tõhusa maksusüsteemi tagamiseks, ja on seega vastuolus ELTL artiklitega 21, 45 ja 49. See säte on vastuolus ka EMP lepingu artiklitega 28 ja 31, kuivõrd see puudutab nendes EMP lepingu osalisriikides asuvaid maksumaksjaid, mis ei ole liidu liikmesriigid ja millel on Portugali Vabariigiga leping halduskoostöö ja vastastikuse abistamise kohta maksustamise valdkonnas.³⁵

V. Kohtukulud

110. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõikele 1 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Portugali Vabariik on kohtuvaidluse põhiosas kaotanud, tuleb kohtukulud mõista välja Portugali Vabariigilt. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 140 kannab Saksamaa Liitvabariik oma kohtukulud ise.

VI. Ettepanek

111. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

— tuvastada, et kuna Portugali Vabariik võttis vastu ja jättis kehtima füüsiliste isikute tulumaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) artiklite 10 ja 38 sätteid, mis näevad ette, et maksumaksja, kes asendab osasid ja viib oma elukoha üle välisriiki või siis kannab isiklikul pinnal teostatud tegevusega seonduvad varad ja kohustused osade eest üle mitteresidendist äriühingule, peab esimesel juhul kõnealuste tehingutega seoses arvama kasutamata tulu viimase maksustamisaasta, mil maksumaksja oli endiselt residendist maksumaksja, maksustatava summa sisse ning teisel juhul ei kohaldata tema suhtes nendest tehingutest tuleneva maksu edasilükkamist, rikkus Portugali Vabariik kohustusi, mis tulenevad:

— ELTL artiklitest 21, 45 ja 49 ning

— Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingu artiklitest 28 ja 31, selles osas, milles nimetatud liikmesriigi õigusnormid puudutavad nendes kõnealuse lepingu osalisriikides asuvaid maksumaksjaid, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriigid ja millel on Portugali Vabariigiga leping halduskoostöö ja vastastikuse abistamise kohta maksustamise valdkonnas;

35 — Käesoleval juhul Norra Kuningriik.

- jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata;
- mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt ja
- jätta Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud tema enda kanda.