



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

6 päivänä syyskuuta 2012\*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — SEUT 49 artikla — Verolainsäädäntö — Verotuksellisen kotipaikan siirto — Varojen siirto — Välittömästi maksettava maastapoistumisvero

Asiassa C-38/10,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 22.1.2010,

**Euroopan komissio**, asiamiehinään R. Lyal, G. Braga da Cruz ja P. Guerra e Andrade,

kantajana,

vastaan

**Portugalin tasavalta**, asiamiehinään L. Fernandes ja J. Menezes Leitão,

vastaajana,

jota tukevat

**Tanskan kuningaskunta**, asiamiehenään C. Vang,

**Saksan liittotasavalta**, asiamiehinään C. Blaschke ja K. Petersen,

**Espanjan kuningaskunta**, asiamiehinään M. Muñoz Pérez ja A. Rubio González,

**Ranskan tasavalta**, asiamiehinään G. de Bergues ja N. Rouam,

**Alankomaiden kuningaskunta**, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Ree,

**Suomen tasavalta**, asiamiehenään J. Heliskoski,

**Ruotsin kuningaskunta**, asiamiehinään A. Falk ja S. Johannesson, ja

**Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta**, asiamiehinään S. Hathaway ja A. Robinson,

väliintulijoina,

\* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit K. Schieman (esittelevä tuomari), L. Bay Larsen, C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.4.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.6.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

- 1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei Portugalin tasavalta ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL L 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa oikeushenkilöiden tuloverosta annetun Portugalin lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, jäljempänä CIRC) 76 A, 76 B ja 76 C §:n, joita sovelletaan, kun portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai kun Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toiminta lakkaa taikka kun sen varat siirretään Portugalista toiseen jäsenvaltioon, ja joiden mukaan
  - sen tilikauden, jonka aikana verotettava tapahtuma on tapahtunut, veron perusteeseen sisältyvät kaikki kyseessä oleviin varoihin liittyvät piilevät arvonnousut mutta ei puhtaasti kotimaisiin toimenpiteisiin liittyviä piileviä arvonnousuja
  - yhtiön, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa Portugalin alueen ulkopuolelle, yhtiömiehet ovat verovelvollisia verosta, joka kannetaan yhtiön nettovarallisuuden (laskettuna siirtöpäivän markkinahinnan mukaan) ja yhtiömiesten vastaavien yhtiöosuuksien hankintahinnan välisestä erotuksesta.

**Asiaa koskevat oikeussäännöt**

- 2 Asetuksella nro 159/2009 (Decreto-Lei n.º 159/2006), joka annettiin 13.7.2009 (Diário da República I, A-sarja, nro 133, 13.7.2009), muun muassa numeroitiin uudelleen ne CIRC:n pykälät, jotka ovat merkityksellisiä nyt käsiteltävän asian kannalta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia. Mainittu asetus tuli voimaan 1.1.2010, kun taas komission asettama määräaika päättyi 1.2.2009. Nyt käsiteltävässä asiassa ei näin ollen oteta huomioon muutoksia, jotka ovat aiheutuneet asetuksen nro 159/2009 voimaantulosta.

3 CIRC:n 76 A, 76 B ja 76 C § olivat sanamuodoiltaan seuraavat:

”76 A §

#### Asuinpaikan siirto

1. Laskettaessa verotettavaa voittoa tilikaudelta, jonka kuluessa sellainen yksikkö, jonka Portugalin alueella sijainnut kotipaikka tai tosiasiallinen johto on siirretty tämän alueen ulkopuolelle, lopettaa toimintansa, mukaan luettuna eurooppayhtiö ja eurooppaosuuskunta, yksikön varallisuuden markkina-arvon ja verotuksellisen kirjanpitoarvon välistä erotusta toiminnan lopettamispäivänä pidetään voittona tai tappiona.

2. Edellä esitettyjä 1 momentin sääntöjä ei sovelleta varallisuuteen, joka edelleen on tosiasiallisesti osoitettu saman yksikön kiinteän toimipaikan käyttöön ja jota käytetään sen verotettavan voiton synnyttämiseen, mikäli 68 §:n 3 momentissa säädetyt edellytykset tarpeellisin muutoksin täyttyvät tämän varallisuuden osalta.

3. Mainitun 68 §:n 4 momentin säännöksiä sovelletaan tarpeellisin muutoksin kiinteän toimipaikan verotettavan voiton määrittämiseen.

4. Edellä 2 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa toiminnan lopettamista edeltävät verotukselliset tappiot voidaan vähentää ulkomaisen yksikön kiinteän toimipaikan verotettavasta voitosta 15 §:ssä säädettyjen menettelytapojen ja edellytysten mukaisesti.

5. Edellä 2, 3 ja 4 momentissa säädettyä erityisjärjestelmää ei sovelleta CIRC:n 67 §:n 10 momentissa tarkoitettuihin tapauksiin.

76 B §

#### Kiinteän toimipaikan toiminnan lopettaminen

Edeltävän pykälän 1 momentin säännöksiä sovelletaan tarpeellisin muutoksin ulkomaisen yksikön Portugalin alueella olevan kiinteän toimipaikan verotettavan voiton määrittämiseen,

- a) jos kiinteä toimipaikka lopettaa toimintansa Portugalin alueella
- b) jos kiinteälle toimipaikalle osoitettu varallisuus siirretään Portugalin alueen ulkopuolelle, riippumatta siirron aineellisista tai oikeudellisista toteuttamistavoista.

76 C §

#### Yhtiömiehiin sovellettava järjestelmä

1. Tilikaudelta, jonka kuluessa sääntömääräinen kotipaikka ja tosiasiallinen johto siirretään Portugalin alueen ulkopuolelle, otetaan yhtiömiesten verotuksessa huomioon siirtopäivän varallisuuden nettoarvon ja yhtiöosuuksien hankintahinnan välinen erotus soveltamalla tarpeellisin muutoksin 75 §:n 2–4 momenttia.

2. Edellä olevan 1 momentin soveltamiseksi varallisuus arvostetaan markkina-arvoon.

3. Eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan kotipaikan siirto ei itsessään johda 1 momentin säännösten soveltamiseen.”

- 4 CIRC:n 43 §:n 1 momentissa säädettiin, että ”realisoituneina arvonnousuina tai -laskuina pidetään käyttöomaisuuden vastikkeellisesta luovutuksesta syntyneitä voittoja tai tappioita niiden syystä riippumatta ja voittoja tai tappioita, jotka aiheutuvat vahingoista tai käyttöomaisuuden osoittamisesta muuhun tarkoitukseen kuin harjoitettavaan toimintaan”.
- 5 CIRC:n 43 §:n 2 momentissa säädettiin, että arvonnousut ja -laskut vastaavat ”nettomääräisen realisointiarvon, josta on vähennetty siihen liittyvät kulut, ja hankintahinnan, josta on vähennetty arvonalennukset ja suoritettavat poistot, välistä erotusta”.
- 6 CIRC:n 43 §:n 3 momentin mukaan varallisuuserien vastikkeellisen luovutuksen realisointiarvona pidettiin vastikkeen määrää, kun taas pysyvästi muuhun tarkoitukseen kuin harjoitettua toimintaa varten osoitettujen omaisuuserien realisointiarvona pidettiin sen markkina-arvoa.

### **Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely**

- 7 Komissio, joka katsoi tuolloin saatavilla olevien tietojen perusteella, ettei Portugalin tasavalta noudattanut EY 43 artiklan (josta on tullut SEUT 49 artikla) mukaisia velvoitteitaan, koska se CIRC:n 76 A, 76 B ja 76 C §:n mukaisesti verotti välittömästi piileviä arvonnousuja, jos portugalilaisen yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirrettiin toiseen jäsenvaltioon tai jos Portugalin alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varallisuutta siirrettiin toiseen jäsenvaltioon, lähetti 29.2.2008 Portugalin tasavallalle virallisen huomautuksen, jossa se kehotti tätä EY 226 artiklan (josta on tullut SEUT 258 artikla) mukaisesti esittämään huomautuksensa.
- 8 Portugalin tasavalta kiisti komission näkemyksen 10.7.2008 päivätyssä vastauksessaan.
- 9 Komissio antoi 1.12.2008 perustellun lausunnon, jossa se katsoi, että Portugalin tasavalta oli jättänyt noudattamatta EY 43 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se oli antanut ja pitänyt voimassa riidanalaiset säännökset, ja kehotti Portugalin tasavaltaa toteuttamaan velvoitteidensa noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa perustellun lausunnon vastaanottamisesta.
- 10 Koska Portugalin tasavalta piti 6.4.2009 päivätyssä vastauksessaan kiinni kannastaan, jonka mukaan komissio oli väärässä, komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

### **Menettely unionin tuomioistuimessa**

- 11 Unionin tuomioistuimen presidentin 28.6.2010 antamalla määräyksellä Tanskan kuningaskunta, Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta, Suomen tasavalta, Ruotsin kuningaskunta ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Portugalin tasavallan vaatimuksia.
- 12 Sen jälkeen, kun asiassa C-371/10, National Grid Indus, oli 29.11.2011 annettu tuomio (Kok., s. I-12273), väliintulijoita pyydettiin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 54 a artiklan mukaisesti esittämään kirjalliset huomautuksensa siitä, mitä johtopäätöksiä mainitusta tuomiosta oli tehtävä nyt käsiteltävässä asiassa.
- 13 Tanskan kuningaskunta toimitti vastauksensa unionin tuomioistuimen kirjaamoon 21.3.2012 ja Portugalin tasavalta 27.3.2012. Alankomaiden kuningaskunta, Saksan liittotasavalta ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta toimittivat vastauksensa kirjaamoon 29.3.2012. Espanjan kuningaskunta, Ruotsin kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja komissio toimittivat vastauksensa kirjaamoon 30.3.2012.

## Kanteen tutkittavaksi ottaminen

- 14 Vaikka Portugalin hallitus ei vetoa kirjelmässään yhteenkään perusteeseen kanteen tutkimatta jättämiseksi, unionin tuomioistuin voi – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 11–13 kohdassa – tutkia viran puolesta, täyttyvätkö SEUT 256 artiklan mukaiset edellytykset jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamiselle.
- 15 Tältä osin on palautettava mieliin muun muassa, että komission jäsenvaltiolle esittämässä virallisessa huomautuksessa ja sittemmin komission antamassa perustellussa lausunnossa rajataan oikeudenkäynnin kohde, jota ei sen jälkeen voi enää laajentaa. Tämän vuoksi perustellun lausunnon ja komission kanteen on nojauduttava oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn aloittavassa virallisessa huomautuksessa esiin tuotuihin perusteisiin (ks. vastaavasti asia C-457/07, komissio v. Portugali, tuomio 10.9.2009, Kok., s. I-8091, 55 kohta ja asia C-535/07, komissio v. Itävalta, tuomio 14.10.2010, Kok., s. I-9483, 41 kohta).
- 16 Jos näin ei ole, ei voida katsoa, että tällainen virhe olisi poistettu sillä, että vastaajana oleva jäsenvaltio on esittänyt huomautuksia perustellusta lausunnosta (ks. em. asia komissio v. Itävalta, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olennainen tae, jolla ei ainoastaan suojata kyseisen jäsenvaltion oikeuksia vaan myös varmistetaan se, että mahdollisen oikeudenkäynnin kohteena oleva riita on selvästi määritelty (ks. mm. asia C-365/97, komissio v. Italia, tuomio 9.11.1999, Kok., s. I-7773, 35 kohta ja asia C-392/99, komissio v. Portugali, tuomio 10.4.2003, Kok., s. I-3373, 133 kohta).
- 17 Käsiteltävässä asiassa on selvää, kuten komissiokin myönsi istunnossa, ettei 29.2.2008 lähetetyssä virallisessa huomautuksessa ollut yhtään viittausta ETA-sopimuksen 31 artiklan väitetyyn rikkomiseen.
- 18 Kanne on näin ollen jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se liittyy kyseisen artiklan rikkomiseen.
- 19 Komissio ei myöskään ole riittävän täsmällisesti selittänyt, miten CIRC:n 76 C §:llä, jossa säädetään, että yhtiömiehiä verotetaan välittömästi heidän omistamiensa yhtiöosuuksien piilevistä arvonnousuista, kun yhtiön sääntömääräinen kotipaikka tai tosiasiallinen johto siirretään toiseen jäsenvaltioon, voidaan mahdollisesti rajoittaa kyseessä olevien yhtiöiden sijoittautumisvapautta.
- 20 Komission toinen kanneperuste on näin ollen jätettävä tutkimatta.

## Kanne

- 21 Aluksi on todettava, ettei komissio riitautaa jäsenvaltioiden oikeutta verottaa alueillaan syntyviä arvonnousuja.
- 22 Komissio arvostelee Portugalin tasavaltaa riidanalaisissa säännöksissä säädetystä piilevien arvonnousujen erilaisesta verokohtelusta yhtäältä silloin, kun on kyse yhtiön toiminnan siirtämisestä toiseen jäsenvaltioon, ja toisaalta silloin, kun on kyse vastaavanlaisesta toiminnan siirtämisestä Portugalin alueen sisällä. Kun yhtiö käyttää sijoittautumisoikeuttaan ja siirtää toimintojaan Portugalin alueelta toiseen jäsenvaltioon, tästä ei komission mukaan saa seurata aiempaa tai suurempaa verorasitusta kuin se, jota sovelletaan yhtiöön, joka siirtää toimintojaan mutta joka jää Portugalin alueelle. Komissio toteaa, että riidanalaiset säännökset ovat näin ollen omiaan aiheuttamaan sijoittautumisvapauden rajoituksia ja ne ovat SEUT 49 artiklan vastaisia.
- 23 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 26 ja 49–54 kohdassa, tältä osin on kiistatonta erityisesti edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion valossa, että sijoittautumisvapautta sovelletaan yhtiön toimintojen siirtoihin Portugalin alueelta toiseen

jäsenvaltioon, ja näin on riippumatta siitä, siirtääkö kyseinen yhtiö sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa Portugalin alueen ulkopuolelle vai siirtääkö se Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja toiseen jäsenvaltioon.

- 24 SEUT 49 artiklassa määrätään sijoittautumisvapautteen kohdistuvien rajoitusten poistamisesta. Kyseinen vapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muussa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 28 kohta ja asia C-337/08, *X Holding*, tuomio 25.2.2010, Kok., s. I-1215, 17 kohta).
- 25 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää oman kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (em. asia *National Grid Indus*, tuomion 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on myös pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (em. asia *National Grid Indus*, tuomion 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Näin ollen on katsottava, että – kuten komissio on ensimmäisessä kanneperusteessaan esittänyt – CIRC:n 76 A ja 76 B §:llä rajoitetaan sijoittautumisvapautta, koska kun portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai kun ulkomaisen yhtiön Portugalin alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirretään kokonaan tai osittain toiseen jäsenvaltioon, tällaista yhtiötä kohdellaan taloudellisesti huonommin kuin samanlaista yhtiötä, joka säilyttää toimintansa Portugalin alueella.
- 28 Näiden säännösten nojalla portugalilaista yhtiötä, joka siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa tai tosiasiallisen johtonsa Portugalin alueen ulkopuolelle, nimittäin verotetaan piilevistä arvonnousuista. Sitä vastoin näin ei tapahdu, jos yhtiö säilyttää kotipaikkansa Portugalin alueella, ja yhtiötä verotetaan ainoastaan realisoituneista arvonnousuista. Kyseisissä säännöksissä säädetään lisäksi piilevien arvonnousujen verottamisesta, jos ulkomaisen yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirretään kokonaan tai osittain toiseen jäsenvaltioon, kun taas varojen siirrosta Portugalin sisällä ei aiheudu tällaista verotusta. Tämä erilainen kohtelu tekee yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi toiminnan siirtämisen Portugalin alueelta toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti asia C-380/11, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, tuomio 6.9.2012, 36 kohta).
- 29 Näin todettua erilaista kohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia. Kuten julkisasiamies on pääpiirteissään todennut ratkaisuehdotuksensa 55, 94–99 ja 111 kohdassa, kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonnousuja, sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön tilanne samoin kuin sellaisen yhtiön tilanne, joka siirtää portugalilaisen kiinteän toimipaikan varat kokonaan tai osittain toiseen jäsenvaltioon, vastaa nimittäin ensimmäisessä jäsenvaltiossa ennen mainittuja toimenpiteitä syntyneiden arvonnousujen verottamisen osalta sellaisen yhtiön tilannetta, joka toteuttaa samaiset toimenpiteet jäsenvaltion alueella.
- 30 Koska CIRC:n 76 B §:n a kohdassa säädetään verotuksesta tilanteessa, jossa toiminnan lopettaminen Portugalin alueella ei johdu portugalilaisen kiinteän toimipaikan koko toiminnan siirtämisestä toiseen jäsenvaltioon vaan siitä, että verovelvollinen yhtiö on luovuttanut kyseessä olevan taloudellisen toiminnan, CIRC:n 43 §:n valossa on todettava, ettei SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluvan tilanteen ja puhtaasti jäsenvaltion sisäisen tilanteen kohteluiden välillä ole eroa. Kuten Portugalin

tasavalta on todennut, CIRC:n 43 §:ssä säädetään portugalilaisen yhtiön verottamisesta yhtiön taloudellisesta toiminnasta erotettujen varojen piilevästä arvonnoususta. Tällaisessa tilanteessa ei ole kyse sijoittautumisvapauden rajoituksesta.

- 31 Sijoittautumisvapauden todetun rajoituksen mahdollisesta oikeuttamisesta ja oikeasuhteisuudesta on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa National Grid Indus antamassaan tuomiossa todennut, että SEUT 49 artikla on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön omaisuuserien piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron välittömästä kantamisesta kyseisen siirron hetkellä.
- 32 Saman tuomion 73 kohdasta ilmenee lisäksi, että kansallinen lainsäädäntö, jossa tarjotaan tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävälle yhtiölle mahdollisuus valita yhtäältä veron määrän välittömän maksamisen ja toisaalta kyseisen veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvien korkojen lykätyn maksamisen välillä, olisi toimenpide, joka rajoittaisi sijoittautumisvapautta vähemmän kuin pääasiassa kyseessä oleva toimenpide.
- 33 Tämän suhteen on todettava, että Portugalin tasavalta on tämän tuomion 12 kohdassa mainittuun unionin tuomioistuimen esittämään kysymykseen antamassaan kirjallisessa vastauksessa myöntänyt, että mikäli unionin tuomioistuin toteaa, että Portugalin lainsäädännöllä todella rajoitetaan sijoittautumisvapauden käyttöä, kyseisen jäsenvaltion on säädettävä kansallisessa lainsäädännössään, että yhtiöiden, jotka haluavat siirtää kotipaikkansa muuhun jäsenvaltioon, ei tarvitse maksaa välittömästi Portugalin alueella syntyneistä piilevistä arvonnousuista kannettavan verotuksen kokonaismäärää.
- 34 On vielä lisättävä, että – toisin kuin Portugalin tasavalta on istunnossa esittänyt – tämän tuomion 31 kohdassa esitetty johtopäätös pätee piilevien arvonnousujen verotukseen, joka kohdistuu Portugalin alueella olevan kiinteän toimipaikan varallisuuteen, joka on siirretty toiseen jäsenvaltioon. Edellä mainitussa asiassa National Grid Indus annetun tuomion 57 kohdassa olevaa huomautusta, jonka mukaan ”yhtiön varoja käytetään – – suoraan voittoa kerryttävään taloudelliseen toimintaan” ja johon Portugalin tasavalta on vedonnut, ei ole esitetty tuossa asiassa kyseessä olleen kansallisen lainsäädännön rajoittavan luonteen tutkimisen yhteydessä vaan arvioitaessa lainsäädännön oikeasuhteisuutta siltä osin kuin siinä ei hyväksytty sitä, että huomioon otetaan arvonlaskuja, jotka ovat realisoituneet sen jälkeen, kun yhtiön tosiasiallinen johto on siirretty toiseen jäsenvaltioon. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 102 kohdassa, tästä unionin tuomioistuimen toteamuksesta ei näin ollen voida päätellä, että tilanne, jossa kiinteän toimipaikan varat lakkaavat liittymästä liiketoimintaan yhdessä jäsenvaltiossa, voitaisiin rinnastaa tilanteeseen, jossa nämä varat siirretään toiseen jäsenvaltioon kyseisen kiinteän toimipaikan toiminnan loppuessa ensimmäisessä jäsenvaltiossa.
- 35 Näiden perustelujen valossa on todettava, että komission ensimmäinen kanneperuste, sikäli kuin se perustuu SEUT 49 artiklan rikkomiseen, on perusteltu niiltä osin kuin se koskee sitä, että portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai ulkomainen yhtiö siirtää Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät varat kokonaisuudessaan tai osittain Portugalista toiseen jäsenvaltioon, ja että kanne on hylättävä muilta osin.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 36 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Portugalin tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja tämä on suurimmaksi osaksi hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

- 1) **Portugalin tasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa oikeushenkilöiden tuloverosta annetun Portugalin lain (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) 76 A ja 76 B §:n, joita sovelletaan, kun portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai kun ulkomainen yhtiö siirtää Portugalissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvät varat kokonaisuudessaan tai osittain Portugalista toiseen jäsenvaltioon, ja joiden mukaan sen tilikauden, jonka aikana verotettava tapahtuma on tapahtunut, veron perusteeseen sisältyvät kaikki kyseessä oleviin varoihin liittyvät piilevät arvonnousut mutta ei puhtaasti kotimaisiin toimenpiteisiin liittyviä piileviä arvonnousuja.**
- 2) **Kanne hylätään muilta osin.**
- 3) **Portugalin tasavalta veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset