



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2016 m. gegužės 12 d.¹

Byla C-503/14

**Europos Komisija
prieš**

Portugalijos Respubliką

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — SESV 21, 45 ir 49 straipsniai — EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniai — Laisvas asmenų judėjimas — Laisvas darbuotojų judėjimas — Įsisteigimo laisvė — Fizinį asmenų apmokestinimas už kapitalo prieaugį, gautą iškeitus akcijas — Fizinį asmenų apmokestinimas už kapitalo prieaugį, gautą perdavus visą turtą, susijusį su ūkinės ir profesinės veiklos vykdymu — Fizinį asmenų persikėlimo mokestis — Nedelsiamas mokesčio išieškojimas — Skirtingas fizinį asmenų rezidentų ir nerezidentų vertinimas — Turtą ir įsipareigojimus perduodančių fizinį asmenų skirtingas vertinimas atsižvelgiant į tai, ar jie perduoda turtą ir įsipareigojimus bendrovei Portugalijos rezidentei, ar kitoje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei — Proporcingumas“

1. Šiuo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad, priimdama ir palikdama galioti nuostatas, pagal kurias numatyta, kad mokesčių mokėtojas, kuris iškeičia akcijas ir perkelia savo rezidavimo vietą į užsienį arba perduoda turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už bendrovės nerezidentės akcijas, kiek tai susiję su nagrinėjamomis operacijomis, pirmuoju atveju privalo įtraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinių mokestinių metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazę, o antruoju atveju negali pasinaudoti mokesčio už šias operacijas atidėjimu, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų, tenkančių jai pagal SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; toliau – EEE susitarimas) 28 ir 31 straipsnius.

I – Teisinis pagrindas

2. Be SESV 21, 45 ir 49 straipsnių, šis ieškinys yra susijęs su EEE susitarimu ir Portugalijos fizinį asmenų pajamų mokesčio kodeksu (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, toliau – CIRS).

A – EEE susitarimas

3. EEE susitarimo 28 straipsnyje nustatyta:

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

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

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

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

- a) priimti faktiškai pateiktus pasiūlymus įsidarbinti;
- b) šiuo tikslu laisvai judėti EB valstybių narių ir ELPA valstybių teritorijoje;
- c) apsigyventi EB valstybės narės arba ELPA valstybės narės teritorijoje siekiant dirbti pagal tos valstybės piliečių įsidarbinimą reglamentuojančius įstatymus ir kitus teisės aktus;
- d) pasilikti gyventi EB valstybės narės arba ELPA valstybės teritorijoje pasibaigus darbo jėgoje laikui.

4. Šio straipsnio nuostatos netaikomos darbui valstybės tarnyboje.

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

4. EEE susitarimo 31 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

B – *Portugalijos teisė*

5. CIRS 10 straipsnyje „Kapitalo prieaugis“ nurodyta:

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

<...>

- b) atlygintino akcijų perleidimo, įskaitant jų išpirkimą ir išsimokamąjį grąžinimą, sumažinant kapitalą, taip pat kito kilnojamojo turto perleidimo ir po padalijimo dalims suteikiamos vertės, kuri laikoma kapitalo prieaugiu, kaip tai suprantama pagal Juridinių asmenų pajamų mokesčio kodeksą (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, toliau – CIRC) 81 straipsnį;

<...>

3. Pajamos laikomos gautomis atlikus 1 dalyje nurodytus veiksmus, išskyrus šiuos atvejus:

<...>

b) nuosavybės panaudojimo jos savininko individualiai vykdomai ūkinei ir profesinei veiklai atveju pajamos laikomos gautomis tik vėliau atlygintinai perleidus atitinkamą turtą arba įvykus kitam įvykiui, lemiančiam apskaitą analogiškoje situacijoje.

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

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

<...>

8. Jeigu akcijos išmainomos [CIRC] 73 straipsnio 5 dalyje ir 77 straipsnio 2 dalyje nustatytais sąlygomis, bendrovės akcinį kapitalą sudarančių akcijų išdavimas dėl šių mainų įsigytos bendrovės akcininkams nelemia jų apmokestinimo, jeigu jie mokesčių tikslais toliau nustato tokią naujųjų akcijų vertę kaip ir ankstesniųjų akcijų vertę. Ši vertė nustatoma pagal šio kodekso nuostatas, tačiau tai neturi įtakos apmokestinimui, susijusiam su verte gryniaisiais, kuri joms gali būti priskiriama.

9. 8 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 mainant akcijas ir kuri atitinka tikrosios gautų akcijų vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės skirtumą, nustatytą pagal šio kodekso nuostatas;

b) [CIRC] 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 [CIRC] 74 straipsnis.

<...>“

6. CIRS 38 straipsnyje numatyta:

„Turto įnašas bendrovės kapitalui gauti

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

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

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

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

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

e) a punkte nurodyta bendrovė deklaracija įsipareigoja laikytis [CIRC] 77 straipsnio nuostatų; ši deklaracija turi būti pridėta prie fizinio asmens periodinės pajamų deklaracijos, susijusios su perdavimo finansiniais metais.

2. 1 dalies nuostatos netaikomos, jeigu objektai, kurių pelno apmokestinimas atidedamas, kaip tai suprantama pagal 10 straipsnio 3 dalies b punktą, yra perduodamo turto dalis.

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

II – Ikitėisminė procedūra

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

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

9. Kadangi minėtas atsakymas Komisijos neįtikino, 2009 m. lapkričio 3 d. ji pateikė Portugalijos Respublikai pagrįstą nuomonę, kurioje patvirtino oficialiame pranešime išreikštą poziciją ir paprašė Portugalijos Respublikos per du mėnesius nuo pagrįstos nuomonės gavimo imtis būtinų priemonių, kad į šią nuomonę būtų tinkamai atsižvelgta.

10. Portugalijos Respublika atsakė į minėtą pagrįstą nuomonę teigdama, kad toliau laikosi atsakyme į oficialų pranešimą pateiktos pozicijos.

11. Kadangi Portugalijos Respublikos atsakymas Komisijos netenkino, 2011 m. spalio 8 d. Komisija pateikė jai papildomą pagrįstą nuomonę, kurioje nurodė galiojančios redakcijos CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktą ir kartu nurodė, kad nekeičia oficialiame pranešime ir pagrįstoje nuomonėje išreikštos pozicijos.

12. Gavusi Portugalijos Respublikos atsakymą į minėtą papildomą pagrįstą nuomonę, kurioje ši valstybė narė ir toliau ginčijo jai inkriminuojamą įsipareigojimų neįvykdymą, Komisija šiai valstybei narei pateikė papildomą pagrįstą nuomonę, kurioje, pirma, pakartotojo savo kaltinimą, susijusį su tuo, kad CIRS 10 ir 38 straipsniais pažeidžiami SESV 21, 45 ir 49 straipsniai ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniai ir, antra, paprašė šios valstybės narės per du mėnesius atsižvelgti į šią papildomą pagrįstą nuomonę.

13. 2013 m. sausio 23 d. atsakyme Portugalijos Respublika toliau laikėsi nuomonės, kad Komisija klysta, todėl Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

III – Procesas Teisingumo Teisme

14. Pastabas raštu pateikė Komisija ir Portugalijos vyriausybė. Šios šalys ir Vokietijos vyriausybė 2016 m. kovo 16 d. posėdyje pateikė žodines pastabas.

IV – Vertinimas

A – Šalių argumentai

15. Komisijos teigimu, Portugalijos Respublikos teisės į gynybą buvo visokeriopai paisoma, nors ieškinyis ir administracinės procedūros dokumentai šiek tiek skyrėsi, nes šie nedideli pakeitimai padaryti po to, kai Portugalijos Respublika per administracinę procedūrą, visų pirma atsakyme į papildomą pagrįstą nuomonę, pateikė Komisijai tam tikrą patikslintą informaciją.

16. Dėl esmės Komisija nurodo du atvejus: pirma, kapitalo prieaugį dėl akcijų išmainymo ir, antra, turto ir įsipareigojimų, susijusių su fizinio asmens vykdyta veikla, perdavimą įmonei.

17. Pirmuoju atveju Komisija mano, kad Portugalijos teisės aktais (CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas) baudžiami asmenys, kurie nusprendžia išvykti iš Portugalijos teritorijos, nes jie vertinami skirtingai nei asmenys, kurie pasilieka šioje šalyje. Jeigu akcininkas ar dalininkas nebereziduoja Portugalijoje, kapitalo prieaugis, gautas išmainius akcijas, įskaitomas į kalendorinių metų, kuriais pasikeitė rezidavimo vieta, apmokestinamąsias pajamas. Kapitalo prieaugio suma atitinka tikrosios gautų akcijų vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės skirtumą.

18. Tačiau jeigu akcininkas arba dalininkas išlaiko rezidavimo vietą Portugalijoje, gautų akcijų vertė prilygsta perleistų akcijų vertei. Taigi kapitalo prieaugio nėra, nebent atliekamas papildomas mokėjimas grynaisiais. Jeigu toks mokėjimas neatliekamas, kapitalo prieaugis apmokestinamas tik galutinai perleidžiant gautas akcijas ir jų perleidimo metu.

19. Komisija remiasi 2004 m. kovo 11 d. Sprendimu *de 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), teigdama, kad 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) netaikytinas, nes jis buvo susijęs su juridiniais asmenimis.

20. Antruoju atveju – t. y. perduodant įmonei turtą ir įsipareigojimus, susijusius su fizinio asmens vykdyta veikla, – Komisija mano, kad Portugalijos Respublika turėjo taikyti tą pačią taisyklę, nesvarbu, ar juridinis asmuo, kuriam perduodamas turtas ir įsipareigojimai, turi buveinę ar faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje, ar ne.

21. Taigi pagal CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktą turto ir įsipareigojimų, susijusių su fizinio asmens vykdoma ūkine ar profesine veikla, perdavimas bendrovei mainais už akcijas nėra apmokestinamas perdavimo momentu, jeigu, be kitų sąlygų, juridinis asmuo, kuriam perduodamas turtas ir įsipareigojimai, turi buveinę ar faktinę administraciją Portugalijoje. Šiuo atveju apmokestinama tik tuo momentu, kai turtą ir įsipareigojimus gavęs juridinis asmuo juos galiausiai perleidžia.

22. Toks apmokestinimas netaikomas, jeigu juridinis asmuo, kuriam perduodamas turtas ir įsipareigojimai, turi buveinę ar faktinę administraciją už Portugalijos ribų. Tokiu atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas perdavimo metu.

23. Komisijos teigimu, toks dvejopas apmokestinimas prieštarauja SESV 49 straipsniui ir EEE susitarimo 31 straipsniui ir viršija tai, kas yra būtina mokesčių sistemos veiksmingumui užtikrinti.

24. Formaliai nesiremdama ieškinio nepriimtumu, Portugalijos Respublika laikosi nuomonės, kad Komisijos ieškinio pataisymai nėra tiesiog kaltinimų patikslinimas, nes jais iš esmės pakeistas pradinis bylos dalykas, kuris matyti iš pradinės pagrįstos nuomonės ir papildomos pagrįstos nuomonės. Dėl šių skirtumų ieškinys turi būti atmestas.

25. Dėl esmės Portugalijos Respublika teigia, kad jos teisės aktais niekaip nekenkiama laisvam asmenų judėjimui ar įsisteigimo laisvei.

26. Pirma, teisės aktų, susijusių su kapitalo prieaugio, gauto išmainius akcijas, kai fizinis asmuo perkelia savo rezidavimo vietą, apmokestinimu, (CIRS 10 straipsnis) negalima laikyti nesuderinamais su SESV 21, 45 ir 49 straipsniuose ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose numatytais pagrindinėmis laisvėmis, nes jie yra tinkamai pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su nacionalinės mokesčių sistemos darnos ir vientisumo apsauga.

27. Antra, atidėjimas iki apmokestinimo, susijusio su kapitalo prieaugiu iš perleidžiamo turto dalių, momento (CIRS 38 straipsnis) leidžia užtikrinti ekonominio tęstinumo principo laikymąsi, kad būtų galima veiksmingai užtikrinti atitinkamų pajamų apmokestinimą, ir iš čia kyla taisyklė, pagal kurią šis apmokestinimo atidėjimas priklauso nuo to, ar subjektas, kuriam perduodamas turtas, yra buveinę ar faktinę administraciją Portugalijos teritorijoje turinti bendrovė, ar ne.

28. Kitų subjektų atveju, nesant derinimo priemonių, neįmanoma užtikrinti, kad būtų laikomasi tęstinumo principo ar kad vėliau būtų apmokestinamos perduoto turto ar išipareigojimų dalys, nes kompetenciją, susijusią su šiais subjektais, turi rezidavimo valstybė, o ne Portugalijos valstybė. Taigi nagrinėjami teisės aktai atitinka apmokestinimo teritorialumo principą.

29. Per posėdį Vokietijos Federacinė Respublika palaikė Portugalijos Respublikos teiginius. Ji iš esmės mano, kad abi ginčijamos nuostatos yra pateisinamos, nes jomis siekiama apmokestinti pelną, gautą Portugalijos Respublikos teritorijoje prieš jai prarandant apmokestinimo įgaliojimus. Vokietijos Federacinės Respublikos nuomone, „fizinių ir juridinių asmenų atskyrimas neturi pagrindo, juo labiau todėl, kad kyla pavojus išvengti 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) įtvirtintų principų taikymo. Ji remiasi ne tik šiuo sprendimu², bet ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimu *N* (C-470/04, EU:C:2006:525) ir 2005 m. liepos 12 d. Sprendimu *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446)³.

B – Analizė

1. Dėl ieškinio priimtumo

30. Ikteisminės procedūros tikslas yra suteikti atitinkamai valstybei narei galimybę įvykdyti iš Sąjungos teisės kylančius išipareigojimus arba veiksmingai išdėstyti gynybos argumentus dėl Komisijos pateiktų kaltinimų.

2 – Vokietijos Federacinė Respublika visų pirma remiasi šio sprendimo 52 punktu („mokesčio sumos nustatymas bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu atitinka proporcingumo principą, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų tikslą nustatyti mokesčių už kilmės valstybėje narėje atsiradusį turto vertės padidėjimą šios valstybės narės kompetencijos srityje“).

3 – Vokietijos Federacinė Respublika cituoja šio sprendimo 45 punktą, kuriame Teisingumo Teismas priminė, jog „Sutartis negarantuoja to, kad Sąjungos piliečio veiklos perkėlimas į kitą valstybę narę nei ta, kurioje jis iki tol gyveno, neturės jokio poveikio apmokestinimui. Dėl valstybių narių mokesčių teisės aktų skirtumų toks perkėlimas, atsižvelgiant į aplinkybes, piliečiui gali būti daugiau ar mažiau palankus arba nepalankus netiesioginio apmokestinimo atžvilgiu“.

31. 1993 m. birželio 22 d. Sprendime *Komisija / Danija* (C-243/89, EU:C:1993:257, 13 punktas) Teisingumo Teismas nutarė, kad „kai pareiškiamas ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo, ikiteisminiu etapu apibrėžiamas bylos dalykas, kuris vėliau negali būti išplėstas. Iš tiesų atitinkamos valstybės galimybė pateikti savo pastabas yra esminė Sutartyje numatyta garantija, o jos paisymas yra esminis procedūrinis reikalavimas per procedūrą, kurios metu siekiama konstatuoti valstybės narės įsipareigojimų neįvykdymą“⁴.

32. Be to, Teisingumo Teismas 2013 m. balandžio 9 d. Sprendime *Komisija / Airija* (C-85/11, EU:C:2013:217, 17 punktas) nutarė, jog šis reikalavimas negali reikšti, kad kiekvienu atveju pagrįstos nuomonės rezoliucinėje dalyje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, su sąlyga, kad pagrįstoje nuomonėje apibrėžtas ginčo dalykas nebuvo išplėstas arba pakeistas⁵.

33. Mano nuomone, šioje byloje Komisija pakankamai tiksliai apibrėžė įtariamą pažeidimą ir priežastis, dėl kurių manė, kad Portugalijos Respublika neįvykdė jai tenkančių įpareigojimų.

34. Aišku, kad bylos dalykas, kaip jis buvo apibrėžtas pagrįstoje nuomonėje ir papildomoje pagrįstoje nuomonėje, kiek jis susijęs su CIRS 10 ir 38 straipsnių atitiktimi SESV 21, 45 ir 49 straipsniams ir EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniams, nebuvo pakeistas.

35. Ieškinio pakeitimai apsiriboja tik CIRS straipsnių turinio patikslinimais, kuriuos Komisija jau nurodė per ikiteisminę procedūrą, ir jų pasekmių, kurios, Komisijos nuomone, prieštarauja Sąjungos teisei, paaiškinimu.

36. Taigi tai, kad Komisija savo ieškinyje šiek tiek pakeitė kai kurių savo reikalavimo dalių formuluotes, tikrai neleidžia daryti išvados, kad buvo išplėstas ar kaip nors iš esmės pakeistas iš pradžių suformuluotas reikalavimas. Bylos dalykas liko aiškiai apribotas ir apibrėžtas nuo pat administracinės procedūros pradžios iki šio teismo etapo, ir tai pasakytina ne tik apie Komisijos nurodytas priežastis, bet ir apie aiškų kontroversiškų CIRS straipsnių nurodymą. Be to, Portugalijos Respublika galėjo visapusiškai pasinaudoti jai per procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo suteikiamomis teisėmis.

37. Iš to darytina išvada, kad Komisija neišplėtė ir nepakeitė ieškinio dalyko, taigi ir nepažeidė SESV 258 straipsnio (buvęs EB 226 straipsnis). Todėl man atrodo, kad ieškinys yra visiškai priimtinas.

2. Dėl esmės

38. Ši byla susijusi su fizinių asmenų gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo persikėlimo mokesčiu⁶ atitiktimi ESV sutartyje ir EEE susitarime įtvirtintoms pagrindinėms laisvėms, ir joje reikia išnagrinėti du klausimus dėl:

— kapitalo prieaugio išmainant akcijas ir

4 — Taip pat žr. 1993 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-306/91, EU:C:1993:161); 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-1/00, EU:C:2001:687); 2002 m. birželio 20 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-287/00, EU:C:2002:388); 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-490/04, EU:C:2007:430); 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-38/10, EU:C:2012:521) ir 2007 m. birželio 14 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-422/05, EU:C:2007:342).

5 — Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-139/00, EU:C:2002:438, 18 ir 19 punktai) ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-458/08, EU:C:2010:692, 43 ir 44 punktai).

6 — Dėl fiziniams asmenims taikomo persikėlimo mokesčio žr., be kita ko, 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, EU:C:2002:704); 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138); 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *N* (C-470/04, EU:C:2006:525); 2007 m. sausio 18 d. Sprendimą *Komisija / Švedija* (C-104/06, EU:C:2007:40) ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439). Dėl bendrovėms taikomo persikėlimo mokesčio žr., be kita ko, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785); 2014 m. sausio 23 d. Sprendimą *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20); 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *Komisija / Danija* (C-261/11, EU:C:2013:480); 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-64/11, EU:C:2013:264); 2013 m. sausio 31 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-301/11, EU:C:2013:47) ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimą *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331).

— turto ir įsipareigojimų, susijusių su fizinio asmens ūkinės ir profesinės veiklos vykdymu, perdavimo bendrovei.

a) Dėl kapitalo prieaugio išmainius akcijas (CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas)

39. Minėtoje nuostatoje numatyta, kad jeigu mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą į užsienį, kapitalo prieaugis, gautas išmainius akcijas, apmokestinamas iš karto. Tikrosios gautų akcijų vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės skirtumas turi būti įtraukiamas į kalendorinių metų, kuriais pasikeitė rezidavimo vieta, apmokestinamąsias pajamas.

40. Šis apmokestinimas yra kitoks mokesčių mokėtojams, išlaikantiems savo *rezidavimo vietą Portugalijoje*, kadangi gautų akcijų vertė atitinka perleistų akcijų vertę, nebent yra papildomai sumokama grynaisiais; tokiu atveju apmokestinama iš karto. Jeigu tokio mokėjimo nėra, kapitalo prieaugis apmokestinamas tik galutinai perleidžiant gautas akcijas tuo metu, kai jos perleidžiamos.

41. Taigi kyla klausimas, ar toks skirtingas mokesstinis vertinimas reiškia SESV 21, 45 ir 49 straipsniuose ir EEE 28 ir 31 straipsniuose įtvirtintų judėjimo laisvių apribojimą, o jeigu taip, ar ši apribojimą galima pateisinti.

i) Ar skirtingas vertinimas reiškia apribojimą, kuris yra iš esmės nesuderinamas su SESV 21, 45 ir 49 straipsniais?

42. Dėl kaltinimų, susijusių su ESV sutarties straipsnių pažeidimu, primenu, kad SESV 21 straipsnio, kuriame bendrai įtvirtinta kiekvieno Sąjungos piliečio teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, konkreti išraiška yra SESV 45 straipsnis, kiek tai susiję su laisvu darbuotojų judėjimu, ir SESV 49 straipsnis, kiek tai susiję su įsisteigimo laisve⁷.

43. Visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmenų judėjimu, siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams sąlygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet kokią profesinę veiklą ir draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti ne tokias palankias sąlygas šiems piliečiams, kai jie siekia vykdyti ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje⁸.

44. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką įsisteigimo laisvės⁹ apribojimais laikytinos visos priemonės, kurios šios laisvės įgyvendinimą draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų¹⁰.

45. Šiuo atveju CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktas riboja šios teisės įgyvendinimą ir turi bent jau atgrasomąjį poveikį Portugalijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams, norintiems įsikurti kitoje valstybėje narėje.

7 — 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 49 punktas) ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-152/05, EU:C:2008:17, 18 punktas); 2011 m. sausio 20 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 41 punktas) ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 44 punktas).

8 — 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 51 punktas), taip pat 2008 m. sausio 17 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-152/05, EU:C:2008:17, 21 punktas); 2011 m. sausio 20 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 43 punktas) ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 46 punktas).

9 — Suprantama, kad ji apima laisvą piliečių judėjimą apskritai – samdomųjų darbuotojų, savarankiškai dirbančių asmenų ar bendrovių laisvą judėjimą (įsisteigimo laisvė).

10 — 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 54 punktas). Dėl įsisteigimo laisvės žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimą *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, 11 punktas) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 punktas).

46. Iš tiesų pagal nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, jeigu mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą už Portugalijos teritorijos ribų, kapitalo prieaugis, gautas išmainius akcijas, apmokestinamas iš karto, t. y. į kalendorinių metų, kuriais pasikeitė rezidavimo vieta, apmokestinamąsias pajamas įtraukiamas tikrosios gautų akcijų vertės ir ankstesnių akcijų įsigijimo vertės skirtumas, nors taip nėra kalbant apie mokesčių mokėtojus, kurie toliau reziduoja Portugalijoje. Iš tiesų pastaruoju atveju perleistų akcijų vertė prilygsta gautų akcijų vertei ir apmokestinamas tik papildomas mokėjimas grynaisiais.

47. Be to, nė viena aplinkybė (o ir Portugalijos Respublika nenurodė jokios aplinkybės) neleidžia teigti, kad šių dviejų rūšių mokesčių mokėtojų padėtis nėra panaši¹¹.

48. Kadangi vienam iš jų kapitalo prieaugis apmokestinamas, o kito atveju laikoma, kad kapitalo prieaugio nėra, šis skirtingas vertinimas yra mažiau palankus asmenims, perkeliantiems savo rezidavimo vietą į užsienį¹².

49. Labai norisi (kadangi kalbama apie persikėlimo mokestį arba „exit tax“) nurodyti 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), kuriame Teisingumo Teismas nutarė, kad „EB sutarties 52 straipsnyje (dabar po pakeitimo – EB 43 straipsnis) įtvirtinta įsisteigimo laisvė turi būti aiškinama taip, kad ja valstybei narei draudžiama mokesčių vengimo rizikos prevencijos tikslais nustatyti dar negauto kapitalo prieaugio apmokestinimo mechanizmo, kaip antai numatyto Prancūzijos bendrojo mokesčių kodekso 167a straipsnyje, kai mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais už šios valstybės ribų“.

50. Vis dėlto Portugalijos Respublika teigia, kad ginčijama nuostata reglamentuojama situacija skiriasi nuo situacijos, kurią Teisingumo Teismas nagrinėjo 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), nes šioje byloje nagrinėjamas gauto kapitalo prieaugio, o ne latentinio kapitalo prieaugio mokestis, kaip buvo toje byloje.

51. Mano nuomone, šis skirtumas neturi reikšmės, nes esminis 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) aspektas buvo ne tai, ar kapitalo prieaugis buvo latentinis, ar ne, o skirtingas kapitalo prieaugio mokestinis vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar mokesčių mokėtojas išvyko iš nacionalinės teritorijos, ar ne.

52. Be to, nors Teisingumo Teismas 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) tikrai nutarė, kad Prancūzijos teisės aktai dėl dar negauto kapitalo prieaugio apmokestinimo, jeigu asmuo savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais perkelia į kitą valstybę narę, riboja įsisteigimo laisvę, jis visai neatmetė galimybes, kad pagrindinės laisvės gali būti ribojamos ir kitokiomis aplinkybėmis. Be to, Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs įsisteigimo laisvės apribojimą faktiškai gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo persikėlimo mokesčiu atvejais¹³.

53. Manau, dėl CIRS 10 straipsnyje nustatyto skirtumo sukuriamas apribojimas, kuris yra iš esmės nesuderinamas su SESV 21, 45 ir 49 straipsniais.

11 — Pagal analogiją žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 38 punktą).

12 — Teisingumo Teismas yra daug kartų nusprendęs, kad paprastos lengvatų netaikymas apyvartinėms lėšoms tarpvalstybinėse situacijose yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jeigu tokia lengvata galima pasinaudoti esant tokioms pat vidaus situacijoms (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 59 punktą). Šiuo klausimu taip pat žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, EU:C:2001:134, 44, 54 ir 76 punktai); 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, EU:C:2002:704, 36–38 punktai); 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 32 punktą) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 29 punktą).

13 — Žr. 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, EU:C:2002:704) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230).

ii) Ar ši apribojimą galima pateisinti?

54. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką nacionalinės priemonės, galinčios apriboti naudojamą Sutartyje garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis ar padaryti jį mažiau patrauklų gali būti leistinos, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas reikalinga jam pasiekti¹⁴.

55. Portugalijos Respublika remiasi vienu iš privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kurį Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs Sutartyje garantuojamą pagrindinę laisvę ribojančių mokesčių teisės aktu srityje – mokesčių sistemos darna ir būtinybe išlaikyti darnų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą laikantis teritorialumo principo¹⁵.

56. Reikia pažymėti, kad įrodinėjimo pareiga šiuo atžvilgiu tenka Portugalijos Respublikai¹⁶.

– Mokesčių darna

57. Dėl savo teisės aktų pateisinimo būtinybe išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darną Portugalijos Respublika pirmiausia teigia, kad minėti teisės aktai yra būtini šiai darnai užtikrinti, kadangi mokesčių lengvata, suteikta apmokestinimo atidėjimo forma, pasibaigia, jeigu paskesnis apmokestinimas tampa neįmanomas, t. y. kai šią lengvatą gaunantis mokesčių mokėtojas praranda rezidento statusą. Kaip teigia Portugalijos Respublika, yra įvykdytos trys sąlygos, kuriomis Teisingumo Teismas jau pripažino mokesčių darną apribojimo pateisinimu: i) egzistuoja tiesioginis ryšys tarp aptariamų mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo tam tikra mokesčine rinkliava; ii) atskaitymas ir apmokestinimas taikomi tam pačiam mokesčiui ir iii) jie taikomi tam pačiam mokesčių mokėtojui.

58. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas iš tiesų jau yra pripažinęs, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą¹⁷ ir reikalauja, kad, kalbant apie tą patį mokesčių mokėtoją ir tą patį mokesčių nagrinėjama apmokestinimo sistema būtų sukuriama tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu¹⁸.

14 — 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 62 punktą) ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-152/05, EU:C:2008:17, 26 punktą); 2011 m. sausio 20 d. Sprendimas *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 51 punktą); 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 69 punktą) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktą).

15 — Nors Portugalijos vyriausybė savo atsiliepimo į ieškinį 99 punkte taip pat nurodo mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovą su sukčiavimu mokesčiais ir mokesčių vengimu, ji niekaip neplėtoja šių pagrindų. Vis dėlto trumpai juos aptarsiu (žr. šios išvados 84 ir paskesnius punktus).

16 — Žr., pvz., 2011 m. sausio 20 d. Sprendimą *Komisija / Graikija* (C-155/09, EU:C:2011:22, 55 punktą) ir 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-271/09, EU:C:2011:855, 61 punktą).

17 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 21 punktą); 2008 m. spalio 23 d. Sprendimas *Krankenheilm Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 43 punktą); 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 77 punktą); 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 78 punktą) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 66 punktą). Taip pat žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktą); 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 68 punktą) ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 72 punktą), tiesioginis tokio ryšio pobūdis turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamais teisės aktais siekiamą tikslą (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43 punktą).

18 — 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimas *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktą); 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 72 punktą); 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 71 punktą); 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 57 punktą) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 66 punktą). Taip pat žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktą); 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 68 punktą) ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 72 punktą), tiesioginis tokio ryšio pobūdis turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamais teisės aktais siekiamą tikslą (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43 punktą).

59. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad Portugalijos Respublika tiesiog nurodo būtinybę išlaikyti mokesčių sistemos darną ir neįrodo, kad nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose yra tiesioginis ryšys tarp, pirma, mokesčių lengvatos ir, antra, šios lengvatos kompensavimo koku nors mokesčiu. Ji net nėra tikra, ar šios lengvatos gavėjams ateityje kada nors bus nustatytas toks mokestis.

60. Iš tiesų, mano nuomone, kalbant apie apmokestinamuosius asmenis, kurie išlaiko savo rezidavimo vietą Portugalijos teritorijoje, iš CIRS 10 straipsnio 8 dalies matyti, kad, kiek jie mokesčių tikslais nustato akcijų, gautų už kitas akcijas, vertę, tiek jie visada gali pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu atleidimu nuo mokesčio, tad mokesčiu jie galėtų būti apmokestinami nebent vėliau¹⁹.

61. Be to, jeigu jie ir būtų apmokestinami, šis mokestis gali neturėti jokio ryšio su lengvata, o ir atitinkamoje CIRS nuostatoje aiškiai nenurodyta, nuo kada mokestis gali būti išieškomas.

62. Kalbant apie sunkumą išieškoti mokestį iš mokesčių mokėtojo nerezidentu (tai labiau susiję su mokesčių kontrolės veiksmingumu, o ne mokesčių darna), Portugalijos Respublika savo pastabose įtikinamai nepaneigė Komisijos argumento, kad yra įmanomos pagrindines laisves mažiau ribojančios priemonės, atsižvelgiant į direktyvas, susijusias su nacionalinių institucijų bendradarbiavimu mokesčių srityje ir tarpusavio pagalba išskolinimų, susijusių su mokesčiais, išieškojimo, srityje²⁰.

– Darnaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išlaikymas

63. Kalbant apie pateisinimą, susijusį su darniu valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, reikia pasakyti, kad Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs šį pateisinimą daugelyje sprendimų, kuriuose buvo ginčijamas kapitalo prieaugiui taikomas persikėlimo mokestis²¹. Prieš taikydamas šioje byloje nagrinėjamam atvejui, trumpai apibendrinsiu šią teismo praktiką.

Darnus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas: principai

64. Pirmieji sprendimai, kuriuose buvo pripažinta būtinybė užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą persikėlimo mokesčio srityje, yra 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), susijęs su fizinio asmens, bendrovės akcininko, rezidavimo vietos mokesčių tikslais perkėlimu į kitą valstybę narę, ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), susijęs su bendrovės buveinės perkėlimu į kitą valstybę narę.

65. Siekdamas užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, Teisingumo Teismas, cituodamas 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N* (C-470/04, EU:C:2006:525) 46 punktą, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 46 punktą) nutarė, kad „pagal mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidencija siekiant apmokestinti, kai valstybės teritorijoje atsiranda latentinis turto vertės padidėjimas, valstybė narė turi teisę apmokestinti šį turto vertės padidėjimą išvykimo iš jos momentu <...> Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su jos teritorijoje vykdoma veikla, todėl ją galima pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms apsauga“.

19 — Pagal analogiją žr. 2006 m. spalio 26 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-345/05, EU:C:2006:685, 27 punktą).

20 — Šiomis aplinkybėmis Komisija nurodo 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančią Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1) ir 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvą 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis (OL L 84, 2010, p. 1).

21 — Apskritai visų rūšių išlaidos, kurias asmuo turi patirti perkeldamas rezidavimo vietą mokesčių tikslais, yra laikomos vadinamaisiais persikėlimo mokesčiais. Paprastai šis apmokestinimas taikomas asmens, kuris nebėra rezidentas, latentiniam kapitalo prieaugiui arba į kitą valstybę narę perkeltam turtui (C. Barnard ir O. Odudu „The Cambridge Yearbook of European studies“, 13 t., 2010–2011, *Hart Publishing*, Oksfordas, 2011, p. 246).

66. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas taip pat laikėsi nuomonės, kad valstybė narė turi teisę apmokestinti ekonominę vertę, atsiradusią dėl latentinio kapitalo prieaugio jos teritorijoje, nors atitinkama turto vertė dar nėra faktiškai padidėjusi (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 49 punktą), o tai reiškia, kad valstybė narė akivaizdžiai turi teisę apmokestinti ekonominę vertę, atsiradusią dėl jos teritorijoje gauto kapitalo prieaugio.

67. Šie principai patvirtinti kitais, vėlesniais sprendimais, be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimu *Komisija / Portugalija* (C-38/10, EU:C:2012:521); 2013 m. liepos 18 d. Sprendimu *Komisija / Danija* (C-261/11, EU:C:2013:480); 2013 m. sausio 31 d. Sprendimu *Komisija / Nyderlandai* (C-301/11, EU:C:2013:47); 2014 m. sausio 23 d. Sprendimu *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20); 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimu *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230) ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimu *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331).

Darnus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas: proporcingumas

68. Siekiant įvertinti teisės aktų, kurie iš esmės yra pateisinami būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, proporcingumą, kaip Teisingumo Teismas nutarė 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 51 punktą), apmokestinimo momento nustatymą reikia atskirti nuo mokesčio padengimo momento.

69. Be to, pagal 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 52 punktą) „mokesčio sumos nustatymas bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu atitinka proporcingumo principą, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų tikslą nustatyti mokestį už kilmės valstybėje narėje atsiradusį turto vertės padidėjimą šios valstybės narės kompetencijos srityje. Tai, kad kilmės valstybė narė, siekdama apsaugoti naudojamą mokestinę kompetenciją, nustato mokestį, mokėtiną už jos teritorijoje tuo momentu, kai ji nustoja turėti mokestinę kompetenciją susijusios bendrovės atžvilgiu, šioje byloje – šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu, atsiradusį latentinį turto padidėjimą, yra proporcinga“.

70. Vis dėlto nedelsiamas mokesčio išieškojimas dėl to, kad yra priemonių, ribojančių įsisteigimo laisvę mažiau nei nedelsiamas apmokestinimas, buvo pripažintas neproporcingu.

71. Šiuo atveju iš 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 73 punktą) matyti, kad apmokestinamajam asmeniui reikia palikti galimybę pasirinkti, ar mokesčio sumą už latentinį kapitalo prieaugį sumokėti iš karto, ar sumokėti atidėtą šio mokesčio sumą, jei reikia, su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus. Be to, 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktą) Teisingumo Teismas nutarė, kad „taip pat reikia atsižvelgti į riziką, kad mokestis bus nesumokėtas, kuri didėja bėgant laikui. Į šią riziką gali atsižvelgti susijusi valstybė narė ir nacionalinės teisės aktuose, taikytinuose atidėto mokestinės skolos sumokėjimo atveju, nustatyti priemones, kaip antai banko garantiją“.

72. Paskesnėje teismo praktikoje šiais principais buvo toliau vadovaujama ir jie buvo tikslinami tiek įsisteigimo laisvės, tiek laisvo kapitalo judėjimo požiūriu²².

Taikymas šioje byloje nagrinėjamam atvejui

22 — Patikslinimai, be kita ko, buvo susiję su perkėlimo pobūdžiu, t. y. ar perkeliama bendrovės buveinė, ar nuolatinio padalinio turtas (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Komisija / Portugalija*, (C-38/10, EU:C:2012:521); 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Komisija / Danija* (C-261/11, EU:C:2013:480, 35–37 punktai) ir 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20), su apmokestinimą lemiančiu įvykiu (2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Komisija / Danija* (C-261/11, EU:C:2013:480), perduoto turto perinvestavimu į pakeičiantį turtą (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230), mokesčio sumokėjimo termino atidėjimo tvarka (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-64/11, EU:C:2013:264, 37 punktą) ir 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 62 punktą) ir reikalavimu nustatyti banko garantijas (2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 66 punktą).

73. Komisija atmeta Portugalijos Respublikos argumentą, grindžiamą būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, kildinamą iš 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), motyvuodama tuo, kad šiame sprendime „pirmą kartą nurodomos taisyklės persikėlimo mokesčio srityje, kurios gali būti suderinamos su Sąjungos teise, tačiau jos taikomos tik įmonėms. Iš tiesų 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 54–58 punktai) nesusijęs su fiziniais asmenimis, o su jais susijusi praktika, reikšminga šiai bylai, suformuluota 2004 m. kovo 11 d. Sprendimu *de 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)“²³.

74. Šiam požiūriui nepritariu dėl toliau nurodytų priežasčių.

75. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138) buvo priimtas dar prieš 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) pateikiant pateisinimą, susijusį su darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu. Taigi jis neturi reikšmės galimybei fizinių asmenų gauto kapitalo prieaugio apmokestinimo atveju atmesti pateisinimą, susijusį su šia būtinybe, juo labiau kad ši galimybė numatyta 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), kuri ne kartą nurodo Komisija savo ieškinio 42 punkte, o 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) yra remiamasi 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimu *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 46 punktas) patvirtinant valstybės narės teisę „apmokestinti šį turto vertės padidėjimą [mokesčių mokėtojo] išvykimo iš jos momentu“, nes tokia priemone iš tiesų siekiama „užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su jos teritorijoje vykdoma veikla, todėl ją galima pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms apsauga“.

76. Todėl, pagal visą Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su (latentinio ar gauto) kapitalo prieaugio apmokestinimo persikėlimo mokesčiu, neabejodamas manau, kad Portugalijos teisės aktai yra pateisinami tikslu užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių pagal mokesčių teritorialumo principą, siejamą su laiko kriterijumi, kiek tai susiję su Portugalijos Respublikos teise apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį mokesčių mokėtojui reziduojant jos teritorijoje, ir šio asmens išvykimo momentu nustatyti mokesčio sumą.

77. Vis dėlto manau, kad tokie teisės aktai, kaip nagrinėjami šioje byloje, kuriais visais atvejais numatyta iš karto išieškoti mokesťį, atsižvelgiant į tai, kad yra įsisteigimo laisvę mažiau ribojančių priemonių nei šis nedelsiamas apmokestinimas, viršijama tai, kas yra būtina pasiekti tikslui, susijusiam su būtinybe išlaikyti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, todėl jie yra neproporcingi.

78. Iš tiesų mokesčių mokėtojui nepaliekama jokios galimybės pasirinkti, ar nagrinėjamo mokesčio už kapitalo prieaugį sumą sumokėti iš karto, ar atidėti šio mokesčio sumos sumokėjimą, net nesuteikiant galimybės sumokėti šio mokesčio dalimis.

79. Be to, nors minėtos aplinkybės šioje byloje nėra lemiamos, tarp 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N* (C-470/04, EU:C:2006:525) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) matau tik du skirtumus, be to, kad juos skiria penkeri metai, vienas iš jų gali būti susijęs tik su tuo, kad pirmasis sprendimas yra dėl fizinio asmens, o antrasis – dėl juridinio asmens.

80. Pirmasis skirtumas yra susijęs su atsižvelgimu arba neatsižvelgimu į galimą turto vertės sumažėjimą po perkėlimo. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 54 punktas) Teisingumo Teismas nutarė, kad proporcinga gali būti laikoma tik tokia mokesčio sistema, pagal kurią siekiama visiškai atsižvelgti į vertės sumažėjimą, galintį atsirasti atitinkamam mokesčių mokėtojui persikėlus gyventi kitur, jeigu tik į šį vertės sumažėjimą dar nebuvo atsižvelgta priimančiojoje valstybėje narėje.

23 — Žr. Komisijos ieškinio 39 punktą.

Tačiau 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) Teisingumo Teismas nutarė, kad buveinę perkėlusios bendrovės pelnas po šio perkėlimo apmokestinamas tik priimančiojoje valstybėje narėje, pagal mokesčių teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, dėl teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius simetrijos ir ši valstybė narė savo mokestinėje sistemoje turi atsižvelgti į susijusios bendrovės turto vertės svyravimus, atsiradusius po to, kai kilmės valstybė narė prarado bet kokią mokesčių ryšį su šia bendrove (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58 punktas).

81. Suvokdamas šį skirtumą, Teisingumo Teismas jį pateisino 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 57 punktas), nurodęs, kad „bendrovės turtui tiesioginį poveikį [turėjo] ekonominė veikla, skirta gauti pelno. Be to, bendrovės apmokestinamojo pelno apimčiai iš dalies daro įtaką jos turto įvertinimas balanse, nes amortizacija sumažina apmokestinimo pagrindą“.

82. Pažymėtina, kad nė viename paskesniame sprendime Teisingumo Teismas nepakartojo 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N* (C-470/04, EU:C:2006:525) motyvų ir neįrodė savo argumentų fizinių ir juridinių asmenų atskyrimu²⁴.

83. Antrasis minėtų dviejų sprendimų skirtumas yra tas, kad 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktas) buvo numatyta galimybė prašyti banko garantijos, patikslinta 2014 m. sausio 23 d. Sprendimu *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 66 punktas), kuriai esant reikalaujama iš anksto įvertinti mokesčio nesumokėjimo riziką, nors 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 51 punktas) Teisingumo Teismas šią galimybę atmetė, tačiau atsižvelgdamas į neproporcingumą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės reguliarumą. Atsižvelgiant į banko garantijos nustatymo tikslą, nurodytą 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktas), t. y. kad „taip pat reikia atsižvelgti į riziką, kad mokesčiai bus nesumokėtas, kuri didėja bėgant laikui“, nesuprantu, kas dabar kliudytų nustatyti banko garantiją, jeigu kalbama apie fizinius asmenis.

– Mokesčių kontrolės veiksmingumas

84. Kaip nurodžiau šios išvados 15 išnašoje, Portugalijos Respublika savo atsiliepime į ieškinį šį pateisinimą paminėjo tik kartą²⁵ ir niekaip neišplėtojo šio argumento, tačiau toliau glaustai jį apsvaistysiu.

85. Nors Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs pateisinimą, grindžiamą būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, Teisingumo Teismas dažnai teigia, kad, be įpareigojimų, kuriuos valstybės narės gali nustatyti mokesčių mokėtojams, Sąjungos teisėje jau numatyti veiksmingi mechanizmai, leidžiantys pasiekti šį tikslą nenustatant pagrindinių judėjimo laisvių apribojimų.

86. Pirma, atsižvelgiant į Direktyvą 2011/16, kompetentinga valstybės narės institucija gali visada prašyti kompetentingos kitos valstybės narės institucijos pateikti jai visą informaciją, kuri gali būti reikšminga jai administruojant ir taikant vidaus teisės aktus, susijusius, be kita ko, su pajamų mokesčiu (taigi įskaitant informaciją, susijusią su kitoje valstybėje narėje reziduojančio mokesčių mokėtojo mokėtinu pajamų mokesčiu).

87. Antra, Direktyvoje 2010/24 numatyta pagalba išieškant mokesčius, tarp jų, aišku, ir pajamų, ir turto mokesčius (žr. šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą), kaip antai fizinių asmenų pajamų mokesčių.

24 — Per posėdį Vokietijos Federacinė Respublika teigė, kad 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) dabar taikomas ir juridiniams, ir fiziniams asmenims.

25 — Atsiliepimo į ieškinį 99 punktas. Tas pats ir dublike (žr. 34 punktą).

88. Taigi manau, kad nagrinėjami Portugalijos teisės aktai nesuderinami su SESV 21, 45 ir 49 straipsniais.

iii) Ar tie patys argumentai taikytini EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniams?

89. Komisija taip pat tvirtina, kad, priėmusi ir palikusi galioti CIRS 10 straipsnio 9 dalies a punktą, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, atitinkamai susijusius su laisvu darbuotojų judėjimu ir įsisteigimo laisve.

90. Pirmiausia reikėtų pažymėti, kad minėtos EEE susitarimo nuostatos yra analogiškos SESV 45 ir 49 straipsnių nuostatom.

91. Vis dėlto teismo praktika, susijusi su judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimais Sąjungoje, negali būti visiškai pritaikyta EEE susitarimu užtikrinamoms laisvėms, nes jos įgyvendinamos kitokiomis teisinėmis aplinkybėmis²⁶, visų pirma atsižvelgiant į apribojimų pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčiais bei mokesčių vengimu²⁷.

92. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų nėra bendradarbiavimo, pirmiausia nustatyto Direktyvoje 77/799/EEB²⁸, o dabar, be kita ko, Direktyvoje 2011/16 ir Direktyvoje 2010/24, jei ši trečioji valstybė neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų²⁹.

93. Šiomis aplinkybėmis įpareigojimas mokesčių mokėtojams, perkeliančiams savo rezidavimo vietą į užsienį, įtraukti kapitalo prieaugį į paskutinių mokesčių metų, kuriais jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, mokesčio bazę, kiek šis įpareigojimas taikomas mokesčių mokėtojams, reziduojantiems valstybėse, EEE susitarimo šalyse, kurios nėra Sąjungos valstybės narės ir nėra sudariusios susitarimo dėl administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos mokesčių srityje su Portugalijos Respublika³⁰, neviršijama tai, kas yra būtina pasiekti tikslą užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu.

94. Komisija tik per posėdį šia tema nurodė ir Portugalijos Respublika tam neprieštaravo, kad panašų susitarimą dėl bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos yra sudariusios Norvegijos Karalystė ir Portugalijos Respublika, tačiau jokio šio pobūdžio susitarimo nėra tarp Portugalijos Respublikos ir Lichtenšteino Kunigaikštystės.

26 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 60 punktas) ir 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 40 punktas). Taip pat žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 94 ir paskesni punktai) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 81 punktas).

27 — Žr., be kita ko, 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 89 ir 90 punktai) ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-540/07, EU:C:2009:717, 68 ir paskesni punktai).

28 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63).

29 — 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *A* (C-48/11, EU:C:2012:485). Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 41 punktas).

30 — 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 83 ir paskesni punktai). Šiuo atveju pateisinimas, grindžiamas mokesčių kontrolės veiksmingumu, nebuvo priimtas, atsižvelgiant į tai, kad egzistavo teisės aktai, susiję su Lenkijos Respublikos ir Jungtinių Amerikos Valstijų tarpusavio administracine pagalba.

95. Komisijos nuomone, nors susitarime su Islandijos Respublika numatyti informacijos mainai, tačiau nenumatyta tarpusavio pagalba mokesčių išieškojimo srityje, priemonės, „labai panašios“ į Sąjungos direktyvose numatytas priemones, yra 1988 m. sausio 25 d. Strasbūre pasirašytoje Europos ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) ir Europos Tarybos parengtoje konvencijoje dėl savitarpio administracinės pagalbos mokesčių srityje³¹, kurią yra ratifikavusios Portugalijos Respublika, Islandijos Respublika ir Norvegijos Karalystė. Lichtenšteino Kunigaikštystė yra tik pasirašiusi šią konvenciją.

96. Kaip ir Portugalija, kuri ginčijo Komisijos pareiškimą dėl Sąjungos direktyvose ir EBPO konvencijoje numatytų priemonių pakankamo tapatumo, siūlau laikytis nuomonės, kad Komisija pakankamai neįrodė šios aplinkybės, juo labiau kad ji nebuvo nurodyta rašytinio proceso metu (Komisija jos net neanalizavo) ir pateikta labai vėlai, tik per posėdį. Todėl reikia manyti, kad nei Islandija, nei Lichtenšteino Kunigaikštystė nėra sudariusios susitarimo su Portugalijos Respublika dėl administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos mokesčių srityje, kaip to reikalaujama pagal Teisingumo Teismo praktiką.

b) Dėl turto ir įsipareigojimų, susijusių su ūkinės ir profesinės veiklos vykdymu, perdavimo bendrovei (CIRS 38 straipsnio 1 dalies a punktas)

97. Minėtoje nuostatoje „Turto įnašas bendrovės kapitalui gauti“ numatyta, kad „apmokestinamojo veiklos rezultato nebūtina nustatyti pagal gautą akcinį kapitalą perdavus visą turtą, susijusį su fiziniu asmens vykdoma ūkine ir profesine veikla“, jeigu „subjektas, kuriam perduodamas turtas, yra bendrovė, o jos buveinė ir faktinė administracija yra Portugalijos teritorijoje“ (1 dalies a punktas).

98. Šiuo atveju apmokestinama tik tada, jeigu šį turtą ir įsipareigojimus perleidžia juos gavęs juridinis asmuo, ir tik jų gavimo dieną.

99. Tačiau toks apmokestinimas netaikomas, jeigu juridinis asmuo, kuriam perduotas turtas ir įsipareigojimai, turi buveinę ar faktinę administraciją už Portugalijos ribų. Tokiu atveju kapitalo prieaugis apmokestinamas iš karto.

100. Toks skirtingas mokesstinis vertinimas, grindžiamas tuo, ar turtą ir įsipareigojimus gavusi įmonė yra Portugalijoje, ar ne, reiškia įsisteigimo laisvės apribojimą, nes jis taikomas turto ir įsipareigojimų perleidėjams ir perėmėjams, kurių padėtis yra panaši.

101. Iš tiesų lengvatos netaikymas tarpvalstybinėje situacijoje, išskyrus atvejus, kai mokama grynaisiais, nors ji taikoma esant lygiavertei situacijai nacionalinėje teritorijoje, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jeigu šis netaikymas nepagrindžiamas objektyviu situacijų skirtumu.

102. Be to, Portugalijos Respublika veiksmingai neginčija, kad toks apribojimas yra, ir daugiausia dėmesio atsiliepime į ieškinį skiria pateisinimui, susijusiam su ekonominio tęstinumo principo laikymusi³², kad atitinkamų pajamų apmokestinimą būtų galima užtikrinti pagal teritorialumo principą³³.

31 — Žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 85 ir 86 punktai). Ši 1988 m. konvencija buvo iš dalies pakeista ir įtvirtinta 2010 m. protokole. Konvencija yra išsamiausias daugiašalis dokumentas ir joje numatytas visų įmanomų formų bendradarbiavimas mokesčių srityje siekiant kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu.
Žr. <http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuelleenmatierefiscale.htm>.
Taip pat žr. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

32 — Kaip nurodo Portugalijos Respublika, šis principas įtvirtintas CIRC 77 straipsnyje.

33 — Žr. šios išvados 15 išnašą. Šis pateisinimas panašus į pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Šioje išvadoje pateikti argumentai, susiję su apribojimo, kylančio iš CIRS 10 straipsnio, pateisinimais, siejamais su mokesčių darna ir būtinybe užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, gali būti pritaikyti CIRS 38 straipsniui.

103. Portugalijos Respublika nurodo konkrečias pasekmes jos teisės aktų, kuriais reikalaujama perduodamą turtą ir išpareigojimus įtraukti į juos perimančios bendrovės apskaitą, visų pirma, kiek tai susiję su rezultatais, susijusiais su turtu, kuris laikomas perduotu turtu, nustatymu, kurie apskaičiuojami taip, lyg nebūtų buvę jokio perdavimo. Portugalijos Respublika iš to daro išvadą, kad jeigu turtas ir išpareigojimai perduodami bendrovei, kurios buveinė ar faktinė administracija yra už Portugalijos ribų, ji nebegali perduoto turto dalių apmokestinti *a posteriori*, nes su tuo susijusi mokesstinė kompetencija priklauso nebe Portugalijos Respublikai, o šias turto dalis gavusio juridinio asmens rezidavimo valstybei.

104. Šioje byloje Komisija neginčija to, kad jeigu turtas ir išpareigojimai perduodami bendrovei, kurios buveinė ar faktinė administracija yra už Portugalijos ribų, taikomos buveinės ar faktinės administracijos šalyje galiojančios įtraukimo į apskaitą taisyklės. Ji teigia, kad Portugalijos Respublikos ir bet kurios kitos valstybės narės vidaus teisės aktuose turi būti numatyti tokių situacijų sureguliuavimo būdai, įskaitant klausimus, susijusius su įtraukimu į apskaitą.

105. Kaip ir Komisija, manau, kad „kapitalo prieaugio *apmokestinimo* skirtingais momentais klausimas sprendžiamas skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar bendrovė, kuriai skirtas nagrinėjamas perdavimas, turi buveinę ir faktinę administraciją Portugalijoje, ar užsienyje. Konkrečių įtraukimo į apskaitą taisyklių numatymas tokioms situacijoms negali lemti skirtingo kapitalo prieaugio apmokestinimo vertinimo, kaip yra galiojančių Portugalijos teisės aktų atveju“³⁴.

106. Iš tiesų Portugalijos Respublika galėtų, remdamasi Direktyva 2011/16, reguliariai reikalauti informacijos iš kompetentingų institucijų tos šalies, kurioje yra juridinio asmens, kuriam perduotas turtas ir išpareigojimai, buveinė ar faktinė administracija, siekdama patikrinti, ar ji dar turi šį turtą ir išpareigojimus. Jeigu taip nebūtų, tuomet galimo kapitalo prieaugio mokesčio sumą reikėtų nustatyti tik šiuo momentu, kaip yra kalbant apie juridinius asmenis, kurie gauna turtą ir išpareigojimus mainais už akcijas, tačiau turi buveinę ar faktinę administraciją Portugalijoje.

107. Be to, Direktyvoje 2010/24 taip pat numatyti bendradarbiavimo mechanizmai mokesčių ir tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, srityje ir jie visiškai taikytini tokiais atvejais, kurie nagrinėjami šioje byloje, kai, jei taikytina, nesumokamas mokėtinas mokeskis už kapitalo prieaugį.

108. Tai, kad po šio perdavimo kompetencija, susijusi su įtraukimu į apskaitą ir mokesčių sritimi, kiek tai susiję su perduotomis turto ir išpareigojimų dalimis, pereina juos perėmusios bendrovės rezidavimo valstybei narei, negali pateisinti nagrinėjamos priemonės, nes Portugalijos Respublika gali galutinai nustatyti perdavimo momentu mokėtino mokesčio sumą pagal kapitalo prieaugį, gautą Portugalijos teritorijoje iki perdavimo.

109. Iš to darytina išvada, kad CIRS 38 straipsniu, kaip ir CIRS 10 straipsniu, viršijama tai, kas yra būtina mokesčių sistemos veiksmingumui užtikrinti, todėl jie nesuderinami su SESV 21, 45 ir 49 straipsniais. Ši nuostata taip pat nesuderinama su EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniais, kiek šios nuostatos taikomos mokesčių mokėtojams, reziduojantiems valstybėse, EEE susitarimo šalyse, kurios nėra Sąjungos valstybės narės, sudariusiose su Portugalijos Respublika susitarimą dėl administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos mokesčių srityje³⁵.

34 — Dubliko 48 punktas.

35 — Šiuo atveju – Norvegijos Karalystė.

V – Dėl bylinėjimosi išlaidų

110. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Portugalijos Respublikos, o ši iš esmės pralaimėjo bylą, iš jos reikia priteisti bylinėjimosi išlaidas. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 140 straipsnį Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

VI – Išvada

111. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

- konstatuoti, kad priimdama ir palikdama galioti Portugalijos fizinių asmenų pajamų mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) 10 ir 38 straipsnių nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas, kuris išmainė akcijas ir perkėlė savo rezidavimo vietą į užsienį arba kuris perduoda turtą ir įsipareigojimus, susijusius su individualia veikla, mainais už įmonės nerezidentės akcijas, pirmuoju atveju turi, kiek tai susiję su nagrinėjamomis operacijomis, įtraukti visas neapmokestintas pajamas į paskutinių mokestinių metų, kuriais jis vis dar laikomas mokesčių mokėtoju rezidentu, mokesčio bazę, o antruoju atveju negali pasinaudoti mokesčio atidėjimu dėl nagrinėjamos operacijos, Portugalijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų, tenkančių jai pagal:
 - SESV 21, 45 ir 49 straipsnius ir
 - Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo 28 ir 31 straipsnius, kiek minėtos nacionalinės nuostatos taikomos mokesčių mokėtojams, reziduojantiems valstybėse, šio susitarimo šalyse, kurios nėra Europos Sąjungos valstybės narės, sudariusiose su Portugalijos Respublika susitarimą dėl administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos mokesčių srityje;
- atmesti likusią ieškinio dalį;
- priteisti iš Portugalijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas ir
- pripažinti, kad Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo išlaidas.