

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 21. decembrī (*)

Valsts pienākumu neizpilde – LESD 21., 45. un 49. pants – Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 28. un 31. pants – Personu brīvība pārvietošanās – Darba ņēmēju brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Fizisku personu aplikšana ar nodokli par kapitāla pieaugumu, kas gūts kapitāla daļu maiņas ceļā – Fizisku personu aplikšana ar nodokli par kapitāla pieaugumu, kas gūts visa uzņēmējdarbības un profesionāļus darbības veikšanai nodotā pašuma pārveides ceļā – Privātpersonu aplikšana ar nodokļiem izceļojot – Nodokļa summas tīrtāja piedziņa – Atšķirīga attieksme pret fiziskām personām, kas veic kapitāla daļu maiņu un saglabā savu dzīvesvietu valsts teritorijā, un pret tādām fiziskām personām, kuras veic šādu maiņu un savu dzīvesvietu pārceļ uz citu Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsti – Atšķirīga attieksme pret fiziskām personām, kas visu pašumu, kurš saistīts ar darbību, kas tiek veikta uz individuāla pamata, nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, un pret tādām fiziskām personām, kas šādu nodošanu veic sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī – Samērīgums

Lieta C-503/14

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2014. gada 11. novembrī cēla

Eiropas Komisija, ko pārstāv *G. Braga da Cruz* un *W. Roels*, pārstāvji,

prasītāja,

pret

Portugāles Republiku, ko pārstāv *L. Inez Fernandes*, *M Rebelo* un *J. Martins da Silva*, pārstāvji,

atbildētāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs *T. von Danwitz* [*T. von Danwitz*], tiesneši *E. Levits*, *K. Vajda* [*C. Vajda*] (referents), *K. Jirimäe* [*K. Jürimäe*] un *K. Likurgs* [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts *M. Wathelet* [*M. Wathelet*],

sekretāre *M. Ferreira* [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemotvērī rakstveida procesū un 2016. gada 16. marta tiesas sēdī,

noklausījusiēs ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 12. maija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Komisija lūdz Tiesu konstatēt, ka, pieņemot un saglabājot spēkā *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “CIRS”) 10. un 38. panta tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātājam, kas maina kapitāla daļas un pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, kas nav Portugāles Republika, vai veic ar darbību, kura tiek ņemta uz individuāla pamata, mainot sabiedrības nerezidentes kapitāla daļas, saistītu aktu un pasāvu pārēji, pirmajā gadījumā visi neskartie ienākumi ir jāiekļauj – saistībā ar šīm darbībām – nodokļu bāzē par pēdējo taksācijas gadu, kur tas vēl arvien tika uzskatīts par nodokļu maksātāju rezidentu, un otrajā gadījumā tam nevar atlikt nodokļa samaksu par šiem darījumiem, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp., turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – EEZ līgums

2 EEZ līguma 28. pants ir noteikts:

- “1. Starp EK dalībvalstīm un EBTA valstīm nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.
2. Pārvietošanās brīvība nozīmē to, ka likvidējebkādu EK dalībvalstu un EBTA valstu darba ņēmēju diskrimināciju pilsonības dēļ attiecībā uz nodarbinātību, darba samaksu un citiem darba un nodarbinātības nosacījumiem.
3. Tā nozīmē turpmāk norādītās tiesības, ko var ierobežot, vienīgi pamatojoties uz sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības apsvērumiem:
 - a) tiesības pieņemt faktiskos darba piedāvājumus;
 - b) tiesības šajā nolūkā brīvi pārvietoties EK dalībvalstu un EBTA valstu teritorijā;
 - c) tiesības darba nolūkos uzturēties kādā EK dalībvalstī vai EBTA valstī saskaņā ar normatīviem un administratīviem aktiem, kas reglamentē šīs valsts pilsoņu nodarbinātību;
 - d) tiesības palikt kādā dalībvalstī pēc tam, kad darba attiecības šajā valstī beigušās.
4. Šis pants neattiecas uz nodarbinātību civildienestā.
5. Šis līguma V pielikumā ir paši noteikumi attiecībā uz darba ņēmēju brīvību pārvietošanās.”

3 EEZ līguma 31. panta redakcija ir šāda:

“1. Ievērojot šo Ieguldījuma noteikumu, aizliedz ierobežojumus kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā EK dalībvalstī vai EBTA valstī. Tas attiecas arī uz to, kā EK dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi, kas veic uzņēmējdarbību kādā no šīm valstīm, atver šo uzņēmuma pārstrāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus pārējās Lielbritānijas Pušu teritorijās.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. pantā otrajā daļā, ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kur šo uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Šo Ieguldījuma VIII Ikdz XI pielikuma ir īpaši noteikumi attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību.”

B – Portugāles tiesības

4. Saskaņā ar CIRS 10. pantu “Kapitāla pieaugums”:

“1. Kapitāla pieaugums ir ienākumi, kas nav uzskatāmi par uzņēmējdarbības vai profesionāļus darbības rezultātu gētiem ienākumiem vai ienākumiem no kapitāla vai nekustamā īpašuma un ko saņem:

a) nododot par atlīdzību lietu tiesības uz nekustamo īpašumu un lietojot personāgo mantu uzņēmējdarbībai un profesionālai darbībai, ko individuāli veic pats īpašnieks;

b) nododot par atlīdzību kapitāla daļas, tostarp to atmaksāšanu un to norakstāšanu ar kapitāla samazinājumu, un citus kustamos īpašumus, kā arī sabiedrības dalībniekiem sadalāšanas rezultātā piešķirto īpašumu, kas tiek uzskatīts par kapitāla pieaugumu *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* [Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa] 81. panta izpratnē;

[..]

3. Ienākumi uzskatāmi par gētiem 1. punktā minēto darbību veikšanas brīdā, neskarot turpmāko apakšpunkta noteikumus [..].

[..]

4. Ienākumus, ko apliek ar fizisko personu ienkuma nodokli, veido:

a) starpība starp pirkšanas un pārdošanas cenu, vajadzības gadījumā atņemot to ienākumu daļu, kas uzskatāma par ienākumiem no kapitāla, gadījumos, kas minēti 1. punkta a), b) un c) apakšpunktā;

[..]

8. Atbilstoši Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa 73. panta 5. punkta un 77. panta 2. punkta noteikumiem veiktās kapitāla daļu maiņas gadījumā šīs maiņas rezultātā notikusī vērtspārņu piešķiršana iegādātās sabiedrības kapitāla daļu īpašniekiem ļauj neaplīkt šos pārdošanas minētās ar nodokli, ja viņi apliekšanas ar nodokļiem nolūkā turpina uzturēt jauno kapitāla daļu iegrdmatoto vērtību iepriekšējo lēmēni. Šo vērtība tiek noteikta atbilstoši šo kodeksa tiesību normām, neskarot tām, iespējams, piešķirtās vērtības skaidrā naudā aplīkšanu ar nodokli.

9. Iepriekšējā punktā norādītajā gadījumā ir jānorāda arī, ka:

a) kapitāla daļu pašniekiem, kas zaudēju savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņi ir zaudējuši rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar 8. punktu nav tikusi aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas gaitā un kas atbilst starpībai starp saņemto kapitāla daļu patieso vērtību un iepriekšējā kapitāla daļu atsavināšanas vērtību, kura noteikta atbilstoši šā kodeksa tiesību normām;

b) Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa 73. panta 10. punkta tiesību normas tiek piemērotas *mutatis mutandis*.

10. Ar 8. un 9. punkta tiesību normas tiek piemērotas *mutatis mutandis* attiecībā uz kapitāla daļu vai akciju piešķiršanu apvienošanas vai sadalīšanas gadījumos, kuriem tiek piemērots Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa 74. pants.

[..]

5 CIRS 38. pantā “pašuma ierakstīšana sabiedrības kapitāla realizācijas nolūkam” ir noteikts:

“1. Nav jānosaka ar nodokli apliekamā peļņa atbilstoši sabiedrības kapitāla realizācijai, kas gūta visa uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodotā pašuma pārrejas ceļā, kuru veikusi fiziska persona, ar noteikumu, ka ir izpildīti visi šie nosacījumi:

a) vienība, kam pašums tiek nodots, ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā;

b) fiziskai personai, kas veic nodošanu, pieder vismaz 50 % sabiedrības kapitāla, un tās veikta darbība būtībā ir tāda pati kā tās, kas tika veikta individuāli;

c) aktīvu un pasīvu elementi, kas ir pārrejas priekšmets, tiek iekauti šīs pārrejas nolūkam paredzētajā aprīsinājumā iegrāmatotajām vērtībām grāmatvedībā vai fiziskās personas ierakstos, proti, tajos, kas izriet no šā kodeksa tiesību normu piemērošanas vai no atbilstoši noteikumiem par nodokļiem veiktas atkārtotas vērtīšanas;

d) lai varētu aplikēt ar nodokļiem ar to vērtīko pārreju saistītos ienkumus vai zaudējumus, kapitāla daļas, kas saņemtas, veicot pārreju, tiek novērtētas pēc nodoto aktīvu vai pasīvu elementu neto vērtības, kura noteikta atbilstoši iepriekšējam punktam;

e) [šā punkta] a) apakšpunktā norādītā sabiedrība deklarācijā apņemas ievērot Uzņēmumu ienkuma nodokļa kodeksa 77. panta noteikumus; šā deklarācija ir jāpievieno fiziskās personas, kas saistīta ar pārrejas darījumu, periodiskajai ienkumu deklarācijai.

2. Iepriekšējā punkta noteikumi nav piemērojami, ja pašumi, no kuriem gūtajiem ienkumiem bijusi piemērota nodokļa atlikšana 10. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē, ir daļa no nodotā pašuma.

3. Ienkumi, kas radušies no kapitāla daļu, kas saņemtas pret 1. punktā norādīto pārreju, jebkāda veida nodošanas par atlīdzību, piecus gadus, sākot no tās [pārrejas] brīža, tiek kvalificēti kā ienkumi no uzņēmējdarbības vai profesionālās darbības un uzskatīti par B kategorijas neto ienkumiem. Šajā laikposmā ar kapitāla daļām, kurām piešķirta fiskālās neitralitātes priekšrocība, nevar tikt veikti nekādi darījumi, pretējā gadījumā uzskatot, ka šo darījumu veikšanas brīdī ienkumi ir tikuši gūti un ka [atliktie nodokļi] ir jāpalielina par 15 % par katru gadu vai par pagājušo

gada da?u, kur? tika konstat?ta ?pašuma ierakst?šana sabiedr?bas kapit?la realiz?cijas nol?kam, un tie j?pievieno t? gada ien?kumiem, kur? šie dar?jumi ir tikuši konstat?ti.”

6 Saska?? ar Uz??mumu ien?kuma nodok?a kodeksa 77. panta 1. punktu:

“Ja ir piem?rojama [CIRS] 38. panta 1. punkt? noteikt? sist?ma, nododamo ?pašumu akt?vus un pas?vus veidojoš? manta ir j?iek?auj sabiedr?bas, kurai tie tiek nodoti, gr?matved?b? pie šaj? 1. punkta c) apakšpunkt? min?taj?m ieogr?matotaj?m v?rt?b?m, un š?s sabiedr?bas ar nodokli apliekam? pe??a ir j?nosaka š?di:

a) pe??a, kas attiecas uz mantu, kura veido nodoto ?pašumu, tiek apr??in?ta t?, it k? š? nodošana neb?tu notikusi;

b) pamatl?dzek?u ieskait?šana vai amortiz?cija tiek veikta atbilstoši sist?mai, kas piem?rota fiziskas personas ar nodokli apliekamo ien?kumu noteikšanas laik?;

c) uz nodotajam rezerv?m no nodok?u viedok?a attiecas rež?ms, kas t?m bija piem?rojams, lai noteiktu fiziskas personas ar nodokli apliekamos ien?kumus.”

II – Pirmstiesas proced?ra

7 2008. gada 17. oktobr? Komisija nos?t?ja Portug?les Republikai br?din?juma v?stuli, kur? t? puda uzskatu, ka š? dal?bvalsts nav izpild?jusi pien?kumus, kas tai ir uzlikti ar EKL 18., 39. un 43. pantu (tagad – attiec?gi LESD 21., 45. un 49. pants), k? ar? EEZ l?guma 28. un 31. pantu, apliekot ar nodok?iem nerealiz?to kapit?la pieaugumu, ja tiek veikta kapit?la da?u mai?a gad?jum?, kad fiziska persona p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, vai gad?jum?, kad fiziska persona veic ar uz??m?jdarb?bu vai profesion?lu darb?bu saist?tu akt?vu un pas?vu p?reju uz sabiedr?bu, ja sabiedr?bas, uz kuru ir veikta akt?vu un pas?vu p?reja, juridisk? adrese vai t?s faktiskais vad?bas centrs atrodas ?rvalst?s.

8 Portug?les Republika atbild?ja uz min?to br?din?juma v?stuli ar 2009. gada 15. maija v?stuli, apstr?dot Komisijas nost?ju.

9 T? k? š? atbilde Komisiju nep?rlicin?ja, 2009. gada 3. novembr? t? nos?t?ja argument?tu atzinumu, kur? t? uzskat?ja, ka Portug?les Republika nav izpild?jusi tai uzliktos pien?kumus, pie?emot un saglab?jot sp?k? CIRS 10. un 38. panta ties?bu normas, saska?? ar kur?m nodok?u maks?t?jam, kas p?rce? savu dz?vesvietu uz ?rvalst?m un kas veic ar darb?bu, kas ?stenota uz individu?la pamata, mainot sabiedr?bas, kuras juridisk? adrese vai faktiskais vad?bas centrs atrodas cit? dal?bvalst?, kapit?la da?as, saist?tu akt?vu un pas?vu p?reju, visi neskartie ien?kumi ir j?iek?auj nodok?u b?z? par p?d?jo taks?cijas gadu, kur? tas v?l arvien tika uzskat?ts par nodok?u maks?t?ju rezidentu. Komisija ar? aicin?ja šo dal?bvalsti veikt pas?kumus, kas vajadz?gi, lai izpild?tu šaj? argument?taj? atzinum? min?t?s pras?bas divu m?nešu termi?? no t? sa?emšanas br?ža.

10 Portug?les Republika atbild?ja uz min?to argument?to atzinumu, uzskatot, ka Komisijas iebildumi ir nepamatoti.

11 2011. gada 28. oktobr? Komisija nos?t?ja šai p?d?jai papildu br?din?juma v?stuli, kur? t? atsauc?s uz CIRS 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta t? br?ža redakciju, tai paš? laik? nor?dot, ka t? nav main?jusi savu nost?ju, ko bija paudusi sav? br?din?juma v?stul? un argument?taj? atzinum?. T? turkl?t uztur?ja sp?k? savu nost?ju par CIRS 38. pantu, k?da t? izriet?ja no br?din?juma v?stules un argument?t? atzinuma.

12 P?c Portug?les Republikas atbildes uz min?to papildu br?din?juma v?stuli, kur? š?

dalībvalsts turpināja uzskatīt, ka Komisijas iebildumi ir nepamatoti, Komisija 2012. gada 22. novembrī nosūtīja minētajai dalībvalstij papildu argumentu atzinumu, kurā tā, pirmkārt, atkārtoti savā iebildumā, kas balstīts uz to, ka ar *CIRS* 10. un 38. pantu tiekot pārkāpts LESD 21., 45. un 49. pants, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pants, un, otrkārt, aicināja šo dalībvalsti izpildīt papildu argumentu atzinuma prasības divu mēnešu laikā.

13 Tā kā Portugāles Republika savā 2013. gada 23. janvārā vāstulā atkārtoti, ka Komisijas nostāja esot kļūdaina, šā pārdziņā nolēma celt šo prasību.

III – Par prasību

A – Par apgalvoto skaidrības un precizitātes trūkumu, nosakot strīda priekšmetu

1) Lietas dalībnieku argumenti

14 Formāli neizvirzot iebildi par nepieņemamību, Portugāles Republika apgalvoja, ka grozījumi, ko Komisija ir izdarījusi prasības pieteikuma ietvertajos prasījuma salīdzinājumā ar argumentātajā atzinumā un papildu argumentātajā atzinumā ietvertajiem pārsniedz vienkrāsus precizitātes un ir strīda sākuma priekšmeta, kāds tas izriet no šiem argumentātajiem atzinumiem, būtiski grozījumi. Šā dalībvalsts uzskata, ka šajos argumentātajos atzinumos ietvertie iebildumi neatbilst *CIRS* 10. un 38. panta formulējumam, lai gan šīs ir tiesību normas, uz kurām Komisija ir pamatojusies, un tādēļ di nav iedomājama nekāda pienākumu neizpilde.

15 Komisija uzsver, ka tā savos prasības pieteikuma ietvertajos prasījuma ir veikusi nelielus grozījumus salīdzinājumā ar papildu argumentātajā atzinumā ietvertajiem, lai tajos atainotu precizitātes, ko Portugāles Republika sniegusi administratīvā procesa laikā un it īpaši tās atbildē uz papildu argumentu atzinumu. Tā uzskata, ka šie grozījumi nekādā veidā nemaina pret šo dalībvalsti izvirzīto iebildumu nozīmi un apjomu un ka šīs dalībvalsts tiesības uz aizstāvību ir pilnībā ievērotas.

2) Tiesas vārtējums

16 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai gan ir taisnība, ka atbilstoši LESD 258. pantam celtas prasības priekšmeta robežas nosaka šāji normā paredzētā pirmstiesas procedūra un ka līdz ar to Komisijas argumentātais atzinums un prasība ir jābalsta uz vienādiem iebildumiem, saskaņā ar šo nosacījumu tomēr nevar visos gadījumos pieprasīt, lai to formulējums pilnībā sakristu, ja strīda priekšmets nav ticis paplašināts vai grozīts. Tādēļ di Komisija prasības pieteikuma var precizēt savus sākuma iebildumus ar nosacījumu, ka tā negroza strīda priekšmetu (spriedums, 2016. gada 21. janvāris, Komisija/Kipra, C-515/14, EU:C:2016:30, 12. un 13. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

17 Šādi lietā gan pirmstiesas procedūrā, gan Tiesā Komisija ir skaidri norādījusi, ka tā pārmēt, ka pieņemot un saglabājot spēkā *CIRS* 10. un 38. pantu, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantu un EEZ līguma 28. un 31. pantu paredzētos pienākumus.

18 Turklāt argumentu atzinuma un papildu argumentu atzinuma rezolutīvā daļā, to skatot kopā ar *CIRS* 10. un 38. pantu, Portugāles Republikai jāaujot saprast, pirmkārt, kādas ir attiecīgās tiesību normas paredzētās situācijas, pret kurām Komisija vārsās šajos argumentātajos atzinumos, un, otrkārt, no šīm tiesību normām izrietošās tiesiskās sekas, kuras šā iestāde uzskata par tādām, kas ir pretrunā Savienības tiesībām.

19 No t? izriet, ka Komisija pirmstiesas proced?r? aprakst?to pras?bas priekšmetu nav nedz paplašin?jusi, nedz groz?jusi.

20 Š?dos apst?k?os Portug?les Republikas arguments par apgalvoto skaidr?bas un precizit?tes tr?kumu, nosakot str?da priekšmetu, nevar likt apšaub?t pras?bas pie?emam?bu un t?d?j?di ir noraid?ms.

B – Par lietas b?t?bu

21 Pirmk?rt, Komisija Portug?les Republikai p?rmet, ka t?, pie?emdama un atst?dama sp?k? *CIRS* 10. pantu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?jam, kas maina savas kapit?la da?as un p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti vai citu Eiropas Ekonomikas zonas valsti, saist?b? ar š?m darb?b?m visi neskartie ien?kumi j?iek?auj nodok?u b?z? par p?d?jo taks?cijas gadu, kur? tas v?l arvien tika uzskat?ts par nodok?u maks?t?ju rezidentu, nav izpild?jusi LESD 21., 45. un 49. pant?, k? ar? EEZ l?guma 28. un 31. pant? paredz?tos pien?kumus.

22 Otrk?rt, Komisija šai dal?bvalstij p?rmet, ka t?, pie?emdama un atst?dama sp?k? *CIRS* 38. pantu, saska?? ar kuru nodok?u maks?t?js, kurš veic ar darb?bu, kas ?stenota uz individu?la pamata, mainot sabiedr?bas, kuras juridisk? adrese vai faktiskais vad?bas centrs atrodas cit? dal?bvalst? vai cit? Eiropas Ekonomikas zonas valst?, kapit?la da?as, saist?tu akt?vu un pas?vu p?reju, nevar atlikt nodok?a samaksu par šiem dar?jumiem, nav izpild?jusi LESD 49. pant? un EEZ l?guma 31. pant? paredz?tos pien?kumus.

23 Šie iebildumi ir j?izskata atseviš?i.

1) Par kapit?la da?u mai?as ce?? g?to kapit?la pieaugumu

a) Lietas dal?bnieku argumenti

24 Komisija apgalvo, ka attiec?b? uz kapit?la pieauguma, kas g?ts kapit?la da?u mai?as ce??, aplikšanu ar nodokli *CIRS* 10. pant? ir paredz?ts nelabv?l?gs nodok?u rež?ms nodok?u maks?t?jiem, kuri atst?j Portug?les teritoriju, sal?dzin?jum? ar tiem, kuri saglab? savu dz?vesvietu Portug?l?. Akcion?ram vai sabiedr?bas dal?bniekam tikai t?p?c vien, ka vi?š savu dz?vesvietu p?rce? ?rpus Portug?les, ir j?maks? nodoklis par attiec?go kapit?la pieaugumu, kas atbilst starp?bai starp ieg?to akciju re?lo v?rt?bu un iepriekš?jo akciju ieg?des v?rt?bu. Savuk?rt, ja akcion?rs vai dal?bnieks saglab? savu dz?vesvietu Portug?l?, sa?emto kapit?la da?u v?rt?ba ir t?da, k?da ir nodotaj?m da??m. T?d?j?di gad?jum?, kad akcion?rs vai dal?bnieks saglab? dz?vesvietu Portug?l?, vi?am nodoklis j?maks? tikai br?d?, kad sa?emt?s kapit?la da?as tiek gal?gi nodotas, iz?emot gad?jumus, kad papildus tiek maks?ts skaidr? naud?.

25 Komisija uzskata, ka kapit?la pieauguma, kas g?ts kapit?la da?u mai?as ce??, aplikšanas ar nodokli atlikšana nodok?u maks?t?jiem, kuru dz?vesvieta ir Portug?les teritorij?, rada atš?ir?gu attieksmi starp vi?iem un tiem nodok?u maks?t?jiem, kuri nolemj savu dz?vesvietu p?rcelt uz citu dal?bvalsti vai citu Eiropas Ekonomikas zonas valsti, un tas nav sader?gi ne ar LESD 21., 45. un 49. pantu, ne ar EEZ l?guma 28. un 31. pantu.

26 Šaj? zi?? t? balst?s uz 2004. gada 11. marta spriedumu *de Lasteyrie du Saillant* (C?9/02, EU:C:2004:138) un 2006. gada 7. septembra spriedumu *N* (C?470/04, EU:C:2006:525), kuri attiecas uz izce?ošanas nodok?a uzlikšanu fizisk?m person?m un kurus t? uzskata par piem?rojamiem šai lietai. Savuk?rt Komisija uzskata, ka 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785), kur? Tiesa pirmo reizi atzina, ka valsts ties?bu aktus par aplikšanu ar nodok?iem izce?ojot var pamatot m?r?is nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u

ieturšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, šajā lietā nevar tikt piemērots, jo tas attiecas vienīgi uz juridisko personu aplikšanu ar nodokļiem.

27 Kaut arī Komisija atzīst Portugāles likumdevēja mērķa nodrošināt nodokļu režīma efektivitāti leģitimitāti, tā uzskata, ka attiecīgā tiesību norma šajā lietā nav samērīga, jo Savienības tiesību sistēmā un, konkrēti, Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvā 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.), kā arī Padomes 2010. gada 16. marta Direktīvā 2010/24/ES par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV 2010, L 84, 1. lpp.), jau ir paredzēti informācijas mehānismi starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm un savstarpējā palīdzība saistībā ar nodokļu piedziņu, kas ļauj sasniegt šo mērķi, neveicot LESD nostiprināto pamatbrīvību ierobežošanu.

28 Turklāt Portugāles Republika varētu, piemēram, pieprasīt nodokļu maksātājam, kas atstāj tās teritoriju, regulāri sniegt informāciju par saņemtajām kapitāla daļām, lai pārliecinātos, vai viņš joprojām ir to īpašnieks. Tādējādi aplikšana ar nodokli varētu attiekties uz kapitāla pieaugumu vienīgi brīdī, kad nodokļu maksātājs, kas ir atstājis Portugāles teritoriju, saņemtais kapitāla daļas ir nodevis.

29 Portugāles Republika uzskata, ka ar *CIRS* 10. pantu netiek pārkāpts ne LESD 21., 45. un 49. pants, ne EEZ līguma 28. un 31. pants. Ņoti precīzi ierobežotā situācija, uz kuru attiecas attiecīgā *CIRS* norma, attiecoties uz agrākās kapitāla daļu maiņas ceļā faktiski gūta kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem atlikšanas beigām, nodokļu maksātājam pārceļot savu dzīvesvietu ārpus Portugāles. Tādējādi 2004. gada 11. marta spriedums *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), kas attiecas uz vāļi nerealizēto kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem gadījumā, kad nodokļu maksātāja nodokļu rezidence tiek pārceļta uz citu dalībvalsti, šajā lietā nav piemērojams.

30 Portugāles Republika uzskata, ka no *CIRS* 10. panta izrietošo iespējamo brīvas pārvietošanas ierobežojumu pamato pirmām kārtām mērķis nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, ko Tiesa atzinusi lietā, kurā pasludināts 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts). Tā uzsver, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem un konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ko tā noslūgusi ar visām dalībvalstīm, tos piemērojot kopā, pilnvaras aplikēt ar nodokli kapitāla daļu maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu principā ir vienīgi nodokļu maksātāja, kurš nodod kapitāla daļas, rezidences valstij, proti, šajā gadījumā – Portugāles Republikai. Tādējādi Portugāles Republika uzskata, ka, ja tiktu atzīts pienākums nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārceļšanas uz citu valsti gadījumā neaplikt ar nodokli šādu kapitāla pieaugumu, tā galīgi zaudētu tiesības to aplikēt ar nodokli, tādējādi apdraudot tās tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. spriedumus, 2007. gada 29. marts, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts, un 2007. gada 8. novembris, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, 58. punkts).

31 Turpinājumā Portugāles Republika atsaucas uz iemesliem, kas saistīti ar nodokļu režīma saskaņotību. Šā dalībvalsts uzskata, ka šajā lietā pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, jo attiecīgās tiesību normas mērķis ir aizkavēt to, ka nodokļu priekšrocība, kas nodokļu maksātājam piešķirta nodokļu uzlikšanas gūtajam kapitāla pieaugumam atlikšanas formā, vāļi k padarītu par neiespējamu šā paša kapitāla pieauguma faktisku aplikšanu ar nodokli Portugāles teritorijā. Noteiktu aktīvu aplikšanas ar nodokli atlikšanas režīma pienācīgāi darbībai esot būtiski svarīgi, lai nodokļu priekšrocības piešķiršanai noteiktā brīdī atbilstu šo aktīvu faktiska aplikšana ar

nodokli v?l?k.

32 Visbeidzot, Portug?les Republika izmanto pamatojumu, kas balst?ts uz nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti un c?n?ties pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

33 V?cijas Federat?v? Republika uzskata, ka no *CIRS* 10. panta izrietošais iesp?jamais br?vas p?rvietošan?s ierobežojums ir pamatots, jo ar šo pantu ir paredz?ts aplik? ar nodokli Portug?les teritorij? g?to pe??u, pirms Portug?les Republika zaud? savu nodok?u ietur?šanas kompetenci. P?c V?cijas Federat?v?s Republikas dom?m, principi, kurus Tiesa att?st?jusi 2011. gada 29. novembra spriedum? *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts), ir sp?k?, neveicot noš?iršanu atkar?b? no t?, vai runa ir par fizisk?m vai juridisk?m person?m piem?rojumu aplikšanas ar nodok?iem izce?ojot rež?mu.

b) Tiesas v?rt?jums

34 *CIRS* 10. pant? paredz?tais nodok?u rež?ms ir j?izv?rt?, ?emot v?r? LESD 21., 45. un 49. pantu, pirms tas tiek izv?rt?ts, ?emot v?r? EEZ l?guma 28. un 31. pantu.

i) Par iebildumiem attiec?b? uz LESD 21., 45. un 49. panta p?rk?pumu

35 Saska?? ar Tiesas judikat?ru LESD 21. pants, kur? visp?r?gi noteiktas ikviena Savien?bas pilso?a ties?bas br?vi p?rvietoties un uztur?ties dal?bvalstu teritorij?, ir preciz?ts LESD 45. pant? – par darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu un LESD 49. pant? – par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 12. j?lijs, Komisija/Sp?nija, C?269/09, EU:C:2012:439, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

36 L?dz ar to attiec?gais nodok?u rež?ms ir j?izv?rt?, ?emot v?r? LESD 45. un 49. pantu, pirms tas tiek izv?rt?ts, ?emot v?r? EKL 21. pantu, cikt?l tas attiecas uz person?m, kas no vienas dal?bvalsts p?rvietojas uz citu dal?bvalsti, lai tur iek?rtotos uz dz?vi, ta?u ar saimniecisko darb?bu nesaist?tu iemeslu d??.

– Par EKL 45. un 49. panta ierobežojumu past?v?šanu

37 Visu L?guma noteikumu par personu br?vu p?rvietošanas m?r?is ir atvieglot Savien?bas pilso?u visu veidu profesion?l?s darb?bas veikšanu vis? t?s teritorij?, un ar tiem ir aizliegti t?di pas?kumi, kuri var rad?t maz?k labv?l?gus apst?k?us šiem pilso?iem, ja tie v?las veikt saimniecisko darb?bu citas dal?bvalsts teritorij? (skat. spriedumu, 2012. gada 12. j?lijs, Komisija/Sp?nija, C?269/09 P, EU:C:2012:439, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38 Pat ja saska?? ar šo noteikumu formul?jumu to m?r?is ir nodrošin?t uz?emošaj? dal?bvalst? t?du pašu attieksmi k? pret š?s valsts pilso?iem, ir j?konstat?, ka š?d? kontekst? dal?bvalstu pilso?iem it ?paši ir ties?bas, kuras tiem tieši izriet no l?guma, pamest savu izcelsmes valsti nol?k? iece?ot citas dal?bvalsts teritorij? un tur uztur?ties, lai nodarbotos ar saimniecisko darb?bu (spriedums, 2012. gada 12. j?lijs, Komisija/Sp?nija, C?269/09 P, EU:C:2012:439, 52. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Tiesību normas, kuras traucē vai attur kādas dalībvalsts pilsoni atstāt tē izcelsmes valsti, lai realizētu savas tiesības uz brīvu pārvietošanos vai brīvību veikt uzņēmējdarbību, tādējādi ir šīs brīvības ierobežojums, pat ja tās ir piemērojamas neatkarīgi no attiecīgo pilsoņu pilsonības (šajā ziņā skat. spriedumus, 1988. gada 27. septembris, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts, kā arī 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Turklāt tātpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par personu brīvības pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09 P, EU:C:2012:439, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Šajā gadījumā *CIRS* 10. panta 8. punkts ir paredzēts, ka veiktās kapitāla daļu maiņas gadījumā šīs maiņas rezultātā notikusī vērtspapūru piešķiršana iegādātās sabiedrības kapitāla daļu pašniekiem ļauj neaplikt šos pārdāvotus ar nodokli, ja viņi aplikšanas ar nodokļiem nolūkā turpina uzturēt jauno kapitāla daļu iegrdmatoto vērtību iepriekšējā lēmēn, neskarot tiem, iespējams, piešķirtās vērtības skaidrā naudā aplikšanu ar nodokli. Kā tiesas sēdē apstiprināja Portugāles Republika, nodoklis šādas maiņas ceļā gūtajam kapitāla pieaugumam no nodokļu maksātāja tiek piedzēts tikai tad, ja šīs maiņas ceļā iegūtās kapitāla daļas tiek galīgi nodotas, un tas tiek darēts šīs nodošanas brīdē.

42 Atkāpjoties no šā noteikuma, *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktē ir prasēts, lai nodokļu maksātēji, kuri savu dzēvesvietu pērcē uz citu valsti, kas nav Portugāles Republika, ar nodokli apliekamajos ienākumos par gadu, kura laikā ir notikusi šā dzēvesvietas pērcēšana, ietvertu summu, kas saskaņā ar *CIRS* 10. panta 8. punktu nav aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas brīdē.

43 Tādējādi, lai gan nodokļu maksātējiem, kuri turpina dzēvot Portugāles teritorijā, maiņas gaitē gūtā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli tiek atlikta lēdz vēlākai maiņas rezultātā iegūto kapitāla daļu nodošanai, nodokļu maksātējiem, kuri pērcē savu dzēvesvietu ārpus Portugāles teritorijas, šās dzēvesvietas pērcēšanas dēē nodoklis par šās maiņas ceļā gūto kapitāla pieaugumu ir jānomaksē nekavējoties.

44 Šā atēširgē attieksme, kas attiecas uz attiecīgē kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokļiem brīdi, nodokļu maksātējam, kurš vēlas savu dzēvesvietu pērcēt ārpus Portugāles teritorijas, rada nelabvēlīgu stāvokli naudas lēdzekļu ziņā salēdzinējumā ar nodokļu maksātēju, kurš saglabē dzēvesvietu šajā teritorijā. Pirmajam no tiem tikai šās pērcēšanas dēē vien ir jāmaksē nodoklis par vēl negūto kapitāla pieaugumu, kura tē tad viņa rēcēbē nav, savukērt otrajam minētais nodoklis bē s jāsamaksē tikai tad un tikai tiktēl, cikēl kapitāla pieaugums bē s faktiski gūts (pēc analoēijas skat. spriedumu, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 46. punkts).

45 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka naudas lēdzekļu priekšrocēbas izslēgšana pērrrobežu gadējumos, lai gan tē tiek piemērota lēdzvērtēgē situēcijās valsts teritorijā, ir darba ēēmēju brīvības pārvietošanās un brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 59. un 61. punkts).

46 No lietas materiēliem neizriet, ka šo atēširgē attieksmi varētu izskaidrot ar objektvēs situēcijas atēširēbēm, turklēt Portugāles Republika Tiesē nekēdē veidē nav apgalvojusi, ka tas tē bētu. Attiecbē uz dalēbvalsts tiesēbu aktiem, kuros ir paredzēts aplikēt ar nodokli tē s teritorijā jau iegūtu kapitāla pieaugumu, tē s personas situēcija, kas pērcē savu dzēvesvietu no šās dalēbvalsts uz citu dalēbvalsti, ir lēdzēga tē das personas situēcijai, kuras dzēvesvieta paliek

pirmaj? dal?bvalst?, cikt?l tas attiecas uz t?da kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli, kas saist?ts ar akt?viem, kuri šaj? dal?bvalst? jau ir ieg?ti pirms dz?vesvietas p?rcelšanas (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 38. punkts).

47 No t? izriet, ka atš?ir?g? attieksme pret nodok?u maks?t?ju, kurš savu dz?vesvietu p?rce? ?rpus Portug?les teritorijas, sal?dzin?jum? ar nodok?u maks?t?ju, kurš saglab? dz?vesvietu šaj? teritorij?, attiec?b? uz kapit?la da?u mai?as ce?? g?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodok?iem atbilstoši *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktam ir darba ??m?ju br?vas p?rvietošan?s un br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums LESD 45. un 49. panta izpratn?.

– Par LESD 45. un 49. pant? garant?to br?v?bu ierobežojuma pamatojumu

48 Ir j?izv?rt?, vai no *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta izrietošo LESD 45. un 49. pant? garant?to br?v?bu ierobežojumu pamato prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. Turkl?t š?d? gad?jum? šim ierobežojumam j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (it ?paši skat. spriedumus, 2007. gada 18. janv?ris, Komisija/Zviedrija, C?104/06, EU:C:2007:40, 25. punkts, un 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts).

49 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka dal?bvalstij ir j?pier?da, pirmk?rt, ka t?s tiesiskais regul?jums atbilst visp?r?j?m interes?m, un, otrk?rt, ka min?tais tiesiskais regul?jums atbilst sam?r?guma principam (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2007. gada 13. septembris, Komisija/It?lija, C?260/04, EU:C:2007:508, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Portug?les Republika atsaucas uz pamatojumu, kas izriet, pirmk?rt, no nepieciešam?bas nodrošin?t nodok?u ietur?šanas pilnvaru l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m, otrk?rt, nepieciešam?bas saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu un, trešk?rt, no nepieciešam?bas nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti un c?n?ties pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

51 Run?jot, pirmk?rt, par m?r?i nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m, j?atg?dina, pirmk?rt, ka šis pamatojums ir Tiesas atz?ts le?it?ms m?r?is un ka, otrk?rt, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, ja nav unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumu Savien?b?, dal?bvalstu kompetenc? joproj?m ir l?gumos vai vienpus?ji noteikt savu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma krit?rijus, lai nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 16. apr?lis, Komisija/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 64. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 Tom?r Komisija apgalvo, ka Portug?les Republika nevar balst?ties uz 2011. gada 29. novembra spriedumu *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785), lai pamatotu pamatbr?v?bu ierobežojumu ar nepieciešam?bu nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m, jo šis spriedums attiecas uz sabiedr?bu, nevis fizisko personu aplikšanu ar nodok?iem par nerealiz?to kapit?la pieaugumu. Gluži pret?ji, t? uzskata, ka šaj? kontekst? atbilstoši ir 2004. gada 11. marta spriedums *de Lasteyrie du Saillant* (C?9/02, EU:C:2004:138) un 2006. gada 7. septembra spriedums *N* (C?470/04, EU:C:2006:525), kuri attiecas uz fizisko personu aplikšanu ar nodok?iem par nerealiz?to kapit?la pieaugumu to dz?vesvietas p?rcelšanas gad?jum? no dal?bvalsts teritorijas uz citu dal?bvalsti.

53 Lai gan 2011. gada 29. novembra spriedums *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785) patieš?m tika pasludin?ts sabiedr?bu kapit?la pieauguma aplikšanas ar nodok?iem kontekst?, tas tom?r nemaina to, ka Tiesa p?c tam šaj? spriedum? att?st?tos principus transpon?ja ar? fizisko personu kapit?la pieauguma aplikšanas ar nodok?iem kontekst? (skat.

spriedumus, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 75.–78. punkts, un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 65.–67. punkts).

54 Šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, ka šajos divos pārdatos spriedumos runa bija par realizāto kapitāla pieaugumu, nevis, kā šajā lietā, par nerealizēto kapitāla pieaugumu. Proti, svarīgi ir tas, ka līdzīgi darījumi saistībā ar vienu vai otru šo kapitāla pieaugumu, kas veikti dalībvalsts teritorijā kontekstā, atšķirībā no pārrobežu darījuma neizraisītu šā kapitāla pieauguma tīrītāju aplikšanu ar nodokli (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 71. punkts).

55 Turklāt, ciktāl Komisija apšaubā mērķa nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm attiecībā uz fizisku personu aplikšanu ar nodokļiem izceļojot saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu ar pamatojumu, ka iespējamo kapitāla vērtības samazinājumu pēc dzīvesvietas pārcelšanas uz citu dalībvalsti šīs personas nevar atskaitīt šajā citā dalībvalstī, jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka varbūtēja kapitāla vērtības samazinājuma neemšana vērtē uzņēmuma dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij jauno kapitāla daļu galīgās nodošanas brīdī pārņemt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgi noteikts tad, kad nodokļu maksātājs savas dzīvesvietas pārcelšanas dēļ vairs nebija apliekams ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. punkts).

56 Tādējādi nav nekāda objektīva iemesla saistībā ar pamatojumu, kas izriet no mērķa nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, nošķirt fizisku un juridisku personu aplikšanu ar nodokļiem izceļojot saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu.

57 Turpinājumā jānorāda, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir piemērots, lai nodrošinātu aplikšanas ar nodokļiem sadalījuma starp attiecīgajām dalībvalstīm saglabāšanu. Galīgā aprīšana aplikšanas ar nodokļiem dzīvesvietas pārcelšanas brīdī mērķis ir piemērot izcelsmes dalībvalsts nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas tika gūts šīs dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā pirms minētās dzīvesvietas pārcelšanas. Pēc šīs pārcelšanas gūto kapitāla pieaugumu ar nodokļiem apliek vienīgi uzņēmējais dalībvalstī, kur tas ir gūts, un tas palīdz izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas tam (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts).

58 Attiecībā uz jautājumu par to, vai šī tiesību norma, kurā paredzēts, ka nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšanas brīdī no Portugāles uz citu valsti no kapitāla daļu maiņas izrietošais nerealizētais kapitāla pieaugums tiek tīrītāji aplikts ar nodokļiem, nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma mērķi, ir jāatgādina, ka 2011. gada 29. novembra spriedumā *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts) Tiesa jau nosprieda, ka tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tīrītāju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai prācērot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārcelšanas brīdī, ir nesamērīgs, jo pastāv līdzekļi, kas brīvību veikt uzņēmējdarbību aizskar mazāk nekā šis nodokļa tīrītāja piedziņa (šajā ziņā skat. spriedumus, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 85. punkts, kā arī 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šajā ziņā Tiesa uzskatīja, ka valsts tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai, kas prācē savu vadības centru uz citu dalībvalsti, ir dota iespēja izvīlīties vai nu tīrītāji samaksāt šo nodokli, vai šis nodokļa summu samaksāt vīlīk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātajiem procentiem, būtu brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk aizskarošs pasākums nekā šis nodokļa tīrītāja piedziņa (skat. spriedumus, 2011. gada 29.

novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 85. punkts, kā arī 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka attiecīgā dalībvalsts var ieviest arī nodokļu nepiedzīšanas risku, kas, ritot laikam, tikai pieaug, tiesiskajā regulājumā, ko piemēro nodokļa pārda atlikam maksājumam, paredzot tādā pasākumā kā bankas garantijas iesniegšana (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. punkts).

60 Ieviestā nodokļu ierobežojuma divos punktos minēto judikatūru, jāatzīst, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts pārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saistībā ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma nodrošināšanu starp dalībvalstīm, ciktāl attiecīgajās Portugāles tiesību normās nodokļu maksātājam, kurš savu dzīvesvietu pārcējis no Portugāles teritorijas uz citu dalībvalsti, nav dota iespēja izvēlēties vai nu, no vienas puses, tādā veidā samaksāt nodokli par kapitāla daļu maiņas ceļā gēto kapitāla pieaugumu, vai, no otras puses, atlikt šādu nodokļa summas samaksu, un tas nodokļu maksātājam katrā ziņā ir saistīts ar administratīvu slogu sakarā ar pārcelto aktīvu uzraudzību, un ar bankas garantijas sniegšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. un 74. punkts).

61 No tā izriet, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nevar pamatot LESD 45. un 49. pantā garantēto brīvību ierobežojumu, kas izriet no *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkta.

62 Otrkārt, attiecībā uz pamatojumu ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, ir jāatgādina, ka Tiesa to ir atzinusi par primāru vispārīgo interešu iemeslu. Lai uz šādu pamatojumu balstītu argumentus varētu tikt ieviestas, Tiesa ir prasījusi pierādīt, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 74. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Šajā gadījumā Portugāles Republika apgalvo, ka attiecīgā valsts tiesību norma ir nepieciešama, lai nodrošinātu šo saskaņotību, jo nodokļu priekšrocība, kas sniegta aplikšanas ar nodokli atlikšanas veidā, beidzas tad, kad valsts aplikšana ar nodokli kāst neiespējama tādēļ, ka šo priekšrocību saņēmējam nodokļu maksātājs zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā. Šāda dalībvalsts uzskata, ka nodokļa samaksas atlikšanas režīma pieņemšana ir būtiski, lai attiecībā uz to pašu nodokļu maksātāju un to pašu aplikšanu ar nodokliem pastāvētu saistība starp nodokļu priekšrocības sniegšanu, atliekot aplikšanu ar nodokli, un kapitāla pieauguma faktiski aplikšanu ar nodokliem valsts brīvībā.

64 Šajā ziņā jāatzīst, ka Portugāles Republika nav pierādījusi, ka pastāv tieša saikne starp *CIRS* 10. panta 8. punkta paredzēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar konkrētu nodokļu maksājumu. Lai gan *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktā paredzētajā pārrobežu situācijā atbilstoši *CIRS* 10. pantam piešķirtā nodokļu priekšrocība tiek atsvērtā ar nodokļu maksājumu, jo maksājuma nodokļa summa katrā ziņā tiek piedzīta nodokļu maksātāja dzīvesvietas pārcelšanas brīdī, tas tā ir citādi *CIRS* 10. panta 8. punkta paredzētajā pilnībā iekšējā situācijā. No šīs tiesību normas pārbaudes izriet, ka nodokļa pārda atlikšana par kapitāla daļu maiņas ceļā gēto kapitāla pieaugumu piedzīta notiek vienīgi tādēļ, ja gadījumā, ja šīs maiņas rezultātā iegūtās kapitāla daļas tiek galīgi nodotas. Kā savu secinājumu 60. punktā norādījis enerģētiskais advokāts, tik ilgi, kamēr nodokļu maksātājs, kurš nenodod saņemto kapitāla daļu, saglabā savu dzīvesvietu Portugālē, viņš joprojām var izmantot *CIRS* 10. panta 8. punkta paredzēto atbrīvojumu, tādējādi padarot sev nodokļa piedzīšanu nekotnēji vienīgi varbūtību. No tā izriet, ka apgalvotā tiešā saikne starp maksātājam piešķirto nodokļu priekšrocību

un t? aplikšanu ar nodok?iem nav p?rliecinoša (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2006. gada 26. oktobris, Komisija/Portug?le, C?345/05, EU:C:2006:685, 27. punkts).

65 T?d?j?di ir j?noraida Portug?les Republikas arguments, saska?? ar kuru attiec?go ties?bu normu pamato nepieciešam?ba saglab?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

66 Trešk?rt, attiec?b? uz pamatojumu, kas balst?ts uz nodok?u kontroles efektivit?ti un c??u pret kr?pšanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, ir j?atz?st, ka Portug?les Republika sav? iebildumu rakst? ir vien?gi piemin?jusi šo pamatojumu, to nek?d? veid? neizv?ršot.

67 No t? izriet, ka š?du pamatojumu nevar atbalst?t.

68 Š?dos apst?k?os ir j?atz?st, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir ar LESD 45. un 49. pantu aizliegts ierobežojums un ka Komisijas iebildums par šajos LESD pantos paredz?to attiec?g?s dal?bvalsts pien?kumu neizpildi ir pamatots.

– Par iebildumu saist?b? ar LESD 21. panta p?rk?pumu

69 Run?jot par Savien?bas pilso?iem, kas v?las p?rvietoties Savien?bas iekšien? ar saimniecisko darb?bu nesaist?tu iemeslu d??, attiec?b? uz iebildumu saist?b? ar LESD 21. panta p?rk?pumu t?du pašu iemeslu d?? ir j?non?k pie š?da paša secin?juma (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 12. j?lijs, Komisija/Sp?nija, C?269/09, EU:C:2012:439, 91. punkts).

ii) Par EEZ l?guma 28. un 31. panta ierobežojumu

70 Ies?kum? ir j?nor?da, ka min?tie EEZ l?guma 28. un 31. panta noteikumi ir analogi LESD 45. un 49. panta noteikumiem (skat. spriedumu, 2012. gada 12. j?lijs, Komisija/Sp?nija, C?269/09, EU:C:2012:439, 95. punkts).

71 Ir taisn?ba, ka Savien?bas judikat?ru par aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumiem Savien?b? nevar, piln?b? p?rnesot, attiecin?t uz br?v?b?m, kas garant?tas ar EEZ l?gumu, jo š?da aprite iek?aujas atš?ir?g? tiesisk? kontekst? (spriedums, 2015. gada 16. apr?lis, Komisija/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 81. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72 Tom?r šaj? gad?jum? Portug?les Republika nav nor?d?jusi iemeslus, kuru d?? apsv?rumi par attaisnojuma neesam?bu l?gum? garant?to aprites br?v?bu ierobežojumiem, kas lika non?kt pie š? sprieduma 61., 65. un 66. punkt? ietvertajiem atzinumiem, neb?tu t?pat piem?rojami EEZ l?gum? garant?taj?m br?v?b?m.

73 Š?dos apst?k?os ir j?atz?st, ka *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunkts ir ar EEZ l?guma 28. un 31. pantu aizliegts ierobežojums un ka Komisijas iebildums par šajos EEZ l?guma pantos paredz?to attiec?g?s dal?bvalsts pien?kumu neizpildi ir pamatots.

2) Par visa ar darb?bu, kura tiek ?stenota uz individu?la pamata, saist?t? ?pašuma nodošanu sabiedr?bai

a) Lietas dal?bnieku argumenti

74 Komisija apgalvo, ka gad?jum?, kad fiziska persona sabiedr?bai nodod akt?vus un pas?vus apmai?ai pret kapit?la da??m, *CIRS* 38. pant? ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme nodok?u jom? atkar?b? no t?, vai š? nodošana tiek veikta sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese vai faktiskais vad?bas centrs atrodas Portug?l?, vai sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese vai faktiskais vad?bas centrs atrodas ?rpus t?s teritorijas. Pirmaj? gad?jum? kapit?la pieauguma aplikšana ar nodok?iem notiek vien?gi br?d?, kad šie akt?vi un pas?vi ir tikuši nodoti sabiedr?bai, kas tos sa?em, ja ir

izpildīti arī citi nosacījumi. Savukārt otrajā gadījumā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokļiem ir tīlīta. Komisija uzskata, ka Portugāles Republikai būtu jāpiemēro tas pats noteikums neatkarīgi no tā, vai sabiedrībai, kurai tiek nodoti aktīvi un pasīvi, juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas vai neatrodas Portugālē.

75 Tādējādi tā uzskata, ka *CIRS* 38. pants ir pretrunā LESD 49. pantam un EEZ līguma 31. pantam un iebildumu attiecībā uz *CIRS* 10. pantu izklāstāto iemeslu dēļ pārsniedz nodokļu režīma efektivitātes nodrošināšanai nepieciešamo. Portugāles Republika varētu, piemēram, saskaņā ar Direktīvu 2011/16 regulāri pieprasīt informāciju tās dalībvalsts kompetentajam iestādēm, kur atrodas sabiedrības, kam tiek nodoti aktīvi un pasīvi, juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs, lai pārbaudītu, vai tā vīl arvien ir to turētāja. Komisija uzskata, ka attiecīgais kapitāla pieaugums ir aplikams ar nodokļiem vienīgi tad, ja tiek konstatēts, ka nodotos pasīvus šī sabiedrība ir nodevusi tīlīk. Komisija tostarp atsaucas uz Direktīvu 2010/24, kura esot atbilstoša arī tādās situācijās, kurās nodoklis par kapitāla pieaugumu nav ticis samaksāts.

76 Portugāles Republika apgalvo, ka *CIRS* 38. pants ir paredzēta aplikšanas ar nodokļiem atlikšana kapitāla pieaugumam, kas saistīts ar sabiedrību izveidošanu vai akciju kontrolpaketi jau pastāvošās sabiedrības, ieguldot visu fiziskas personas uzņēmējdarbības un profesionāls darbības veikšanai nodoto pašumu. Šīs tiesību normas mērķis esot kaut mainīt juridisko formu, kādā tiek veikta saimnieciskā darbība, šī pašuma ieguldīšanas rezultātā radušos kapitāla pieaugumu neapliekot ar nodokļiem šī ieguldījuma izdarīšanas brīdī. Aplikšanas ar nodokļiem atlikšana līdz vīl kam nodot pašuma elementu nodošanas brīdim, ar nosacījumu, ka tiek ievērotas noteiktas prasības saņēmējai sabiedrībai attiecībā uz nodoto pašuma elementu iegremdēšanu, ņaujot nodrošināt saimnieciskās pāctecības principa ieviešanu un tādējādi ņaujot nodrošināt atbilstošo ienākumu aplikšanu ar nodokļiem. Ar saņēmējas sabiedrības juridisko adresi vai faktisko vadības centru saistītais nosacījums esot nepieciešams, lai nepastāvošas pasākumiem, nodrošinātu saimnieciskās pāctecības principa ieviešanu un nodoto aktīvu un pasīvu vīl ku aplikšanu ar nodokļiem, jo ar sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas ārpus Portugāles, aplikšanu ar nodokļiem saistītā nodokļu ieturēšanas kompetence vairs nav Portugāles Republikai, bet gan valstij, kuras teritorijā šai sabiedrībai ir juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs.

77 Tādējādi aplūkojamais pasākums atbilst nodokļu teritorialitātes principam, un to pamato nepieciešamība nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm.

b) Tiesas vārtējums

78 *CIRS* 38. pants paredzētais režīms ir vispirms jāpārbauda no LESD 49. panta viedokļa, pirms to pārbauda no EEZ līguma 31. panta viedokļa.

i) Par iebildumu saistībā ar LESD 49. panta pārskatījumu

79 Ievadam jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst ikviens dalībvalsts rezidents neatkarīgi no pilsonības, kuram citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā pieder daļas, kas tam piešķir noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem, ņaujot kontrolēt šīs sabiedrības darbības (skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

80 Šajā lietā jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana atbilstoši šīs pašas tiesību normas b) apakšpunktam ir pakārtota nosacījumam, ka fiziskajai personai, kura veic visa uzņēmējdarbības un profesionāls darbības veikšanai nodot

pašuma nodošanu kādai sabiedrībai, pieder vismaz 50 % no tās kapitāla.

81 Tādējādi uz *CIRS* 38. panta 1. punktu attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību.

82 Šajās pašās tiesību normās ir paredzēts, ka, ja ir izpildīti *CIRS* 38. panta 1. punkta a)–e) apakšpunktu ietvertie nosacījumi, nav jānosaka ar nodokli apliekamā peļņa atbilstoši sabiedrības kapitāla realizācijai, kas gūta visa uzņēmējdarbības un profesionāļs darbības veikšanai nodotā pašuma pērejas ceļā, kuru veikusi fiziska persona. Saskaņā ar *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek prasīts, lai vienība, kam pašums tiek nodots, būtu sabiedrība, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā. Kā Tiesas sēdē apstiprināja Portugāles Republika, šādā gadījumā nodoklis tiek piedzēts no saņēmēja sabiedrības brīvā, kad attiecīgās pašuma elementi tiek nodoti tīlā. Savukārt tad, kad saņēmēja sabiedrības juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs neatrodas Portugālē, fiziskā persona, kas veic nodošanu, nevar izmantot *CIRS* 38. panta 1. punktu paredzēto nodokļu priekšrocību, un tai nodoklis par kapitāla pieaugumu ir jāsamaksā nekavējoties.

83 No tā izriet, ka gadījumā, kad fiziskas personas nodod visu attiecīgo pašumu sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, nodoklis par kapitāla pieaugumu jāmaksā saņēmējai sabiedrībai brīvā, kad tā šo pašuma elementus nodod tīlā, savukārt fiziskās personas, kas visu šo pašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā valstī, nevis Portugāles Republikā, kāst atbildīgās par nodokļa par kapitāla pieaugumu samaksu šīs nodošanas brīvā.

84 Jāatzīst, ka šāds nodokļu režīms rada nelabvēlīgu situāciju naudas līdzekļu ziņā nodokļu maksātājam, kas visu attiecīgo pašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas ārpus Portugāles, salīdzinājumā ar to, kad nodokļu maksātāju, kas šo pašu pašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, un tādējādi tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums šā sprieduma 37.–40. punktu atgādinātās judikatūras izpratnē.

85 Turklāt no lietas materiāliem neizriet, ka šo atširību var izskaidrot ar objektīvās situācijas atširību, turklāt Portugāles Republika Tiesā nekādā veidā nav apgalvojusi, ka tas tā būtu.

86 Lai pamatotu no attiecīgās tiesību normas izrietošo līguma garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, Portugāles Republika atsaucas, pirmkārt, uz nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu un, otrkārt, uz nepieciešamību nodrošināt saimniecisko pāctecību.

87 Pirmkārt, attiecībā uz mērķi nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatzīst, ņemot vērā šā sprieduma 59. punktu norādīto, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts pārsniedz izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo, jo pastāv līdzekļi, kas brīvību veikt uzņēmējdarbību aizskar mazāk nekā tīlā, ja aplikšana ar nodokļiem.

88 Šādos apstākļos no *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkta izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

89 Otrkārt, attiecībā uz pamatojumu saistībā ar nepieciešamību nodrošināt saimniecisko pāctecību Portugāles Republika atsaucas uz nepieciešamību aplikšanas ar nodokļiem atlikšanu pakārtot zināmām prasībām saņēmējai sabiedrībai attiecībā uz nodoto pašuma elementu iegremdēšanu. Šā dalībvalsts uzskata, ka šādu prasību ieviešanu, nepastāvot saskaņošanas pasākumiem, nevar nodrošināt attiecībā uz sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskais

vadības centrs atrodas citā valstī, jo attiecībā uz tās kompetence ir nevis Portugāles Republikai, bet gan rezidences valstij.

90 Šajā ziņā jānorāda, ka prasība par to, ka saņēmēja sabiedrības juridiskajai adresei un faktiskajam vadības centram ir jāatrodas Portugālā, tādējādi ir domāta, lai galu galā nodrošintu Portugāles valstij iespēju faktiski aplikēt ar nodokļiem attiecīgo kapitāla pieaugumu. Kā norādīts šā sprieduma 87. un 88. punktā, šis mērķis nevar pamatot atširgu attieksmi pret fiziskām personām atkarībā no tās, vai tās visu attiecīgo pašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālā vai kuras juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā valstī, jo šādu mērķi var sasniegt, nenodalot pilnībā iekšējās situācijas un pārrobežu situācijas. Tādējādi minētajos punktos norādīto iemeslu dēļ no *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkta izrietošais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums attiecībā pret šo mērķi ir nesamērīgs.

91 Šādos apstākļos jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir ar *LESD* 49. pantu aizliegts ierobežojums un Komisijas iebildums par šāju *LESD* pantu paredzēto attiecīgās dalības valsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

ii) Par iebildumu attiecībā uz EEZ līguma 31. panta pārskatīšanu

92 Portugāles Republika nav norādījusi iemeslus, kuru dēļ atbilstoši par attaisnojuma neesamību *LESD* garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem, kas lika nonākt pie šā sprieduma 87.–90. punktā ietvertajiem atzinumiem, nebūtu tīpat piemērojami EEZ līguma garantētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

93 Šādos apstākļos ir jāatzīst, ka *CIRS* 38. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir ar EEZ līguma 31. pantu aizliegts ierobežojums un Komisijas iebildums par šāju EEZ līguma pantu paredzēto attiecīgās dalības valsts pienākumu neizpildi ir pamatots.

94 Ēmot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jāatzīst, ka:

– pieņemot un paturot spēkā *CIRS* 10. panta 9. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņš ir zaudējis rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar šā kodeksa 10. panta 8. punktu nav tikuši aplikti ar nodokli kapitāla daļai maiņās brīdī, Portugāles Republika nav izpildījusi *LESD* 21., 45. un 49. pantā, kā arī EEZ līguma 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus, un

– pieņemot un paturot spēkā šā paša kodeksa 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar kuru šajā tiesību normā paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana tiek attiecināta vienīgi uz fiziskām personām, kas visu uz individuāla pamata veiktas uzņēmējdarbības un profesionālās darbības veikšanai nodoto pašumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālā, Portugāles Republika nav izpildījusi *LESD* 49. pantā un EEZ līguma 31. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

95 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.

96 Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež segt pašai savus, kā arī atlīdzināt

Komisijas tiesāšanas izdevumus.

97 Saskaņā ar šo reglamenta 140. panta 1. punktu dalībvalstis, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanas izdevumus pašas. Vācijas Federatīvā Republika tādējādi sedz savus tiesāšanas izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

pieņemot un paturot spēkā *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Fizisko personu ienākuma nodokļa kodekss) 10. panta 9. punkta a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam, kas zaudē savu rezidenta statusu Portugāles teritorijā, kapitāla pieauguma kategorijā nodokļa uzlikšanas nolūkā par gadu, kurā viņš ir zaudējis rezidenta statusu, ir jāietver summa, kas saskaņā ar šo kodeksa 10. panta 8. punktu nav tikusi aplikta ar nodokli kapitāla daļu maiņas brīdī, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 21., 45. un 49. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 28. un 31. pantā paredzētos pienākumus; pieņemot un paturot spēkā šo paša kodeksa 38. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ar kuru šajā tiesību normā paredzētā aplikšanas ar nodokļiem atlikšana tiek attiecināta vienīgi uz fiziskām personām, kas visu uz individuāla pamata veiktas uzņēmējdarbības un profesionāls darbības veikšanai nodoto ienākumu nodod sabiedrībai, kuras juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas Portugālā, Portugāles Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. pantā paredzētos pienākumus; Portugāles Republika sedz savus, kā arī atlīdzina Eiropas Komisijas tiesāšanas izdevumus; Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanas izdevumus pati.

* Tiesvedības valoda – portugāļu.