

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. decembra 2016(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – členi 21, 45 in 49 PDEU – člena 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Prosto gibanje oseb – Prosto gibanje delavcev – Svoboda ustanavljanja – Obdavčitev kapitalskih dobičkov fizičnih oseb, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev – Obdavčitev kapitalskih dobičkov fizičnih oseb, doseženih pri prenosu vsega premoženja, ki se uporablja za podjetniško ali poklicno dejavnost – Izstopno obdavčenje posameznikov – Takojšnja izterjava davka – Različno obravnavanje fizičnih oseb, ki zamenjajo poslovne deleže in svoje prebivališče ohranijo na nacionalnem ozemlju, in fizičnih oseb, ki opravijo takšno zamenjavo in svoje prebivališče prenesejo na ozemlje druge države članice Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora – Različno obravnavanje fizičnih oseb, ki prenesejo vse premoženje iz samostojne dejavnosti na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na portugalskem ozemlju, in fizičnih oseb, ki takšen prenos opravijo na družbo, ki ima sedež ali dejansko upravo na ozemlju druge države članice Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora – Sorazmernost“

V zadevi C-503/14,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 11. novembra 2014,

Evropska komisija, ki jo zastopata G. Braga da Cruz in W. Roels, agenta,

tožeča stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopajo L. Inez Fernandes, M. Rebelo in J. Martins da Silva, agenti,

tožena stranka,

ob intervenciji

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopa T. Henze, agent,

intervenientka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Levits, C. Vajda (poročevalec), sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. marca 2016,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. maja 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi določbe členov 10 in 38 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zakonik o davku od dohodkov fizičnih oseb, v nadaljevanju: CIRS), v skladu s katerimi mora davčni zavezanec, ki zamenja poslovne deleže in ki svoje prebivališče prenese v drugo državo, kot je Portugalska republika, ali ki sredstva in obveznosti iz samostojne dejavnosti prenese v zameno za deleže v družbi nerezidentki, v prvem primeru vsakršen dotlej še neupoštevan dohodek glede zadevnih transakcij vključiti v davčno osnovo za zadnje davno obdobje, v katerem je še imel status davčnega zavezanca rezidenta, v drugem primeru pa ni upravičen do nikakršnega odloga obdavčitve na podlagi zadevne transakcije, ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45 in 49 PDEU ter členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

I – Pravni okvir

A – Sporazum EGP

2 Člen 28 Sporazuma EGP določa:

„1. Med državami članicami ES in državami Efte se zagotovi prosto gibanje delavcev.

2. Prosto gibanje vključuje odpravo vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva delavcev držav članic ES in držav Efte v zvezi z zaposlitvijo, plačilom in drugimi delovnimi in zaposlitvenimi pogoji.

3. Ob upoštevanju omejitev, utemeljenih z javnim redom, javno varnostjo in javnim zdravjem, zajema pravico:

(a) sprejeti ponujeno zaposlitev;

(b) se v ta namen prosto gibati na območju držav članic ES in držav Efte;

(c) bivati na ozemlju države članice ES ali države Efte zaradi zaposlitve skladno z določbami zakonov ali drugih predpisov, ki urejajo zaposlovanje državljanov te države;

(d) ostati na ozemlju države članice ES ali države Efte po prenehanju zaposlitve v tej državi.

4. Določbe tega člena se ne uporabljajo pri zaposlovanju v javni upravi.

5. Priloga V vsebuje posebne določbe o prostem gibanju delavcev.“

3 Člen 31 Sporazuma EGP določa:

„1. V okviru določb tega sporazuma ni nikakršnih omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane katere koli države članice ES ali države Efte na ozemlju katere koli od teh držav. To velja tudi za ustanavljanje agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice ES ali države Efte s sedežem na ozemlju katere koli od teh držav.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico zažeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 34, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja 4 za svoje državljane določa zakonodaja države,

v kateri se taka ustanovitev izvede.

2. Priloge VIII do XI vsebujejo posebne določbe o pravici do ustanavljanja.“

B – Portugalsko pravo

4 Člen 10 CIRS, naslovljen „Kapitalski dobički“, določa:

„1. Kapitalski dobički so pridobljeni dobički, ki se ne štejejo za dohodke iz opravljanja podjetniške ali poklicne dejavnosti, iz kapitala ali iz nepremičnin ter so doseženi z:

(a) odplačno odsvojitvijo stvarnih pravic na nepremičninah in uporabo vsakršnega zasebnega premoženja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ki jo samostojno opravlja njegov lastnik;

(b) odplačno odsvojitvijo poslovnih deležev, vključno z njihovim odkupom ali umikom z zmanjšanjem kapitala, in drugih vrednostnih papirjev ter drugo vrednostjo, ki je družbenikom dodeljena na podlagi delitve in ki se v skladu s členom 81 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zakonik o davku od dohodkov pravnih oseb) šteje za kapitalski dobiček;

[...]

3. Dobički se štejejo za pridobljene, ko se opravi katero koli dejanje iz prvega odstavka:

[...]

4. Dobiček, za katerega se plača davek od dohodkov fizičnih oseb, se določi:

(a) kot razlika med vrednostjo ob odsvojitvi in vrednostjo ob pridobitvi, v primerih iz točk (a), (b) in (c) odstavka 1 z odbitkom dela, ki se lahko opredeli kot dohodek iz kapitala;

[...]

8. Če se zamenjava poslovnih deležev izvede pod pogoji iz člena 73(5) in člena 77(2) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, dodelitev vrednostnih papirjev, ki pomenijo osnovni kapital družbe, družbenikom prevzete družbe na podlagi te zamenjave ne povzroči obdavčenja teh družbenikov, če ti nove poslovne deleže za davčne namene še naprej vrednotijo po vrednosti starih. Ta vrednost se določi na podlagi določb v tem zakoniku, pri čemer to ne posega v obdavčitev morebitnih zneskov, izplačanih v denarju.

9. V primeru iz prejšnjega odstavka je treba upoštevati naslednje:

(a) Če družbenik preneha biti rezident na portugalskem ozemlju, se v kategorijo kapitalskih dobičkov za namene obdavčitve v letu prenehanja statusa rezidenta vključi znesek, ki na podlagi odstavka 8 ni bil obdavčen ob zamenjavi delnic in ustreza razliki med tržno vrednostjo prejetih in nabavno vrednostjo starih delnic, določeno v skladu z določbami tega zakonika.

(b) Določbe člena 73(10) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb se uporabljajo *mutatis mutandis*.

10. Prav tako se *mutatis mutandis* uporabljajo določbe odstavkov 8 in 9 za dodelitev deležev ali delnic ob združitvi ali delitvi podjetij, za katero se uporablja člen 74 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb.

[...]"

5 Člen 38 CIRS, naslovljen „Vložek premoženja za oblikovanje kapitala družbe“, določa:

„1. Pri oblikovanju kapitala družbe s prenosom vsega premoženja fizične osebe, ki se uporablja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ni treba določiti obdavčljivega dobička, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) subjekt, na katerega se prenese premoženje, je družba, ki ima svoj statutarni sedež in dejansko upravo na portugalskem ozemlju;

(b) fizična oseba, ki opravi prenos, je imetnik vsaj 50 odstotkov kapitala v družbi, pri čemer je dejavnost, ki jo izvaja zadnjenavedena, v bistvu enaka prejšnji samostojni dejavnosti;

(c) sredstva in obveznosti, ki se prenesejo, se pri tem prenosu upoštevajo po vrednostih, zabeleženih v knjigovodstvu ali poslovnih knjigah fizične osebe, torej po vrednostih, ki izhajajo iz uporabe določb tega zakonika ali revalorizacije na podlagi davčnih predpisov;

(d) kapitalski deleži, prejeti kot protivrednost prenesenega premoženja, se pri obdavčitvi dobičkov ali izgub, ki izhajajo iz njihovega poznejšega prenosa, vrednotijo po neto vrednosti prenesenih sredstev in obveznosti, ovrednotenih v skladu s prejšnjo točko;

(e) družba iz točke (a) se z izjavo zaveže spoštovanju določb člena 77 zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb; ta izjava mora biti priložena redni davčni napovedi fizične osebe za davno leto prenosa.

2. Določbe prejšnjega odstavka se ne uporabljajo, če preneseno premoženje vključuje blago, v zvezi s katerim se uporablja odlog plačila davka na dobiček v skladu s členom 10(3)(b).

3. Dobički, nastali s kakršno koli odplačno odsvojitvijo kapitalskih deležev, prejetih kot protivrednost prenesenega premoženja iz odstavka 1, se v petih letih od dneva prenosa opredelijo kot dohodki iz opravljanja podjetniške ali poklicne dejavnosti ter se štejejo kot neto dohodki kategorije B. V tem obdobju ni dopustna nobena transakcija s poslovnimi deleži, ki so upravičeni do davčno nevtralne obravnave; v nasprotnem primeru se šteje, da so bili v trenutku izvršitve teh transakcij dobički doseženi ter da jih je treba povečati za 15 % za vsako leto ali del leta, ki je poteklo od trenutka vložitve sredstev za oblikovanje kapitala družbe, in prišteti dohodkom v letu, v katerem so bile te transakcije izvršene.“

6 Člen 77(1) zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb določa:

„Kadar se uporablja ureditev iz člena 38(1) [CIRS], morajo biti dobrine, vsebovane v sredstvih in obveznostih premoženja, ki je predmet prenosa, knjižene v računovodskih izkazih družbe, na katero se prenesejo, po vrednostih, navedenih v točki (c) odstavka 1, obdavčljiv dobiček te družbe pa se določi na naslednji način:

(a) dobiček od dobrin, ki sestavljajo preneseno premoženje, se izračuna, kot da prenosa ne bi bilo;

(b) ponovno vštetje in amortizacija posameznih osnovnih sredstev se izvede v skladu z ureditvijo, ki je bila uporabljena za določitev obdavčljivega dobička fizične osebe;

(c) za prenesene zaloge se z davčnega vidika uporablja ureditev, ki se je zanje uporabljala za določitev obdavčljivega dobička fizične osebe.“

II – Predhodni postopek

7 Komisija je 17. oktobra 2008 na Portugalsko republiko naslovila uradni opomin, v katerem je menila, da ta država članica ni izpolnila obveznosti iz členov 18, 39 in 43 ES, ki so postali členi 21, 45 in 49 PDEU, ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP, ker je obdavčila nerealizirane kapitalske dobičke pri zamenjavi poslovnih deležev, če je fizična oseba svoje prebivališče prenesla v drugo državo članico ali če se na družbo prenesla sredstva in obveznosti, povezane z opravljanjem gospodarske ali poklicne dejavnosti fizične osebe, kadar je imela družba, na katero so se sredstva in obveznosti prenesle, sedež ali dejansko upravo v drugi državi.

8 Portugalska republika je na navedeni uradni opomin odgovorila z dopisom z dne 15. maja 2009, v katerem je prerekala stališče Komisije.

9 Ker Komisije ta odgovor ni prepričal, je 3. novembra 2009 Portugalski republiki poslala obrazloženo mnenje, v katerem je menila, da Portugalska republika ni izpolnila svojih obveznosti s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi določbe členov 10 in 38 CIRS, v skladu s katerimi mora davčni zavezanec, ki prebivališče prenese v drugo državo ali sredstva in obveznosti iz samostojne dejavnosti prenese v zameno za poslovne deleže v družbi, ki ima sedež ali dejansko upravo v drugi državi, morebiten nerealizirani dobiček vključiti v davčno osnovo za zadnje davčno obdobje, v katerem je še imel status davčnega zavezanca rezidenta.

Komisija je navedeno državo članico tudi pozvala, naj sprejme ukrepe, ki so potrebni za uskladitev s tem obrazloženim mnenjem, v dveh mesecih od njegovega prejema.

10 Portugalska republika je odgovorila na navedeno obrazloženo mnenje in v odgovoru menila, da so očitki Komisije neutemeljeni.

11 Komisija je 28. oktobra 2011 na zadnjenavedeno naslovila dodatni uradni opomin, v katerem se je ta institucija sklicevala na posodobljeno različico člena 10(9)(a) CIRS in navedla, da ostaja njeno stališče iz uradnega opomina in obrazloženega mnenja nespremenjeno. Poleg tega je vztrajala pri svojem stališču glede člena 38 CIRS, kot izhaja iz uradnega opomina in obrazloženega mnenja.

12 Po odgovoru Portugalske republike na navedeni dodatni uradni opomin, v katerem je ta država članica še naprej menila, da so očitki Komisije neutemeljeni, je Komisija 22. novembra 2012 na navedeno državo članico naslovila dodatno obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila svoj oitek, da člena 10 in 38 CIRS kršita člene 21, 45 in 49 PDEU ter člena 28 in 31 Sporazuma EGP, in to državo članico pozvala, naj se v roku dveh mesecev uskladi s tem dodatnim obrazloženim mnenjem.

13 Ker je Portugalska republika v odgovoru z dne 23. januarja 2013 ponovno poudarila, da je stališče Komisije napačno, se je ta odločila, da vloži tožbo.

III – Tožba

A – Domnevna nenatančnost in nejasnost omejitve predmeta spora

1. Trditve strank

14 Ne da bi formalno uveljavljala ugovor nedopustnosti tožbe, Portugalska republika trdi, da spremembe, ki jih je Komisija v primerjavi s predlogi iz obrazloženega mnenja in dodatnega obrazloženega mnenja vnesla v predloge iz tožbe, presegajo preprosta pojasnila in pomenijo bistvene spremembe prvotnega predmeta spora, kot izhaja iz teh obrazloženih mnenj. Po mnenju te države članice namreč očitki iz navedenih obrazloženih mnenj niso ustrezali besedilu členov 10

in 38 CIRS, to je določeno, na katere se je Komisija kljub temu sklicevala, zaradi česar ni bil mogoč noben položaj neizpolnitve obveznosti.

15 Komisija poudarja, da je v tožbi opravila manjše spremembe predlogov v primerjavi s tistimi iz dodatnega obrazloženega mnenja, da bi v njih predstavila pojasnila, ki jih je v upravnem postopku in še posebej v odgovoru na dodatno obrazloženo mnenje posredovala Portugalska republika. Meni, da te spremembe v ničemer ne spreminjajo smisla in obsega očitkov zoper to državo članico in da je bila pravica navedene države članice do obrambe v celoti spoštovana.

2. Presoja Sodišča

16 Navesti je treba, da je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da je predmet tožbe, vložene na podlagi člena 258 PDEU, sicer omejen s predhodnim postopkom, določenim v tej določbi, in da morata zato obrazloženo mnenje Komisije in tožba temeljiti na istih očitkih, vendar se s to zahtevo ne more naložiti popolne skladnosti njunih besedil v vsakem primeru, če se predmet spora ni razširil ali spremenil. Tako lahko Komisija v tožbi svoje prvotne očitke natančno pojasni, vendar pod pogojem, da ne spremeni predmeta spora (glej sodbo z dne 21. januarja 2016, Komisija/Ciper, C-515/14, EU:C:2016:30, točki 12 in 13 ter navedena sodna praksa).

17 V obravnavanem primeru je Komisija tako v predhodnem postopku kot pred Sodiščem jasno navedla, da Portugalski republiki ožita, da s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 10 in 38 CIRS, ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45 in 49 PDEU ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

18 Poleg tega je povezana razlaga izreka obrazloženega mnenja in dodatnega obrazloženega mnenja ter členov 10 in 38 CIRS Portugalski republiki pomagala razumeti, katere položaje iz spornih določb je Komisija zajela v teh obrazloženih mnenjih, in kakšne so pravne posledice navedenih določb za te položaje, za katere je ta institucija štela, da so v nasprotju s pravom Unije.

19 Iz tega izhaja, da Komisija v obravnavani zadevi ni niti razširila niti spremenila predmeta spora, ki je bil opredeljen v predhodnem postopku.

20 V teh okoliščinah trditev Portugalske republike o domnevni nenatančnosti in nejasnosti omejitve predmeta spora ne more omajati dopustnosti tožbe in jo je treba zato zavrniti.

B – Vsebinska presoja

21 Komisija Portugalski republiki ožita, da s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 10 CIRS, v skladu s katerim mora davni zavezanec, ki zamenja poslovne deleže in svoje prebivališče prenese v drugo državo članico ali drugo državo Evropskega gospodarskega prostora (EGP), pri zadevnih transakcijah nerealizirani dobiček vključi v davno osnovo za zadnje davno obdobje, v katerem je še imel status davnega zavezanca rezidenta, ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45 in 49 PDEU ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP.

22 Poleg tega Komisija tej državi članici ožita tudi, da s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 38 CIRS, v skladu s katerim davni zavezanec, ki sredstva in obveznosti iz samostojne dejavnosti prenese v zameno za deleže v družbi, ki ima sedež ali dejansko upravo v drugi državi članici ali drugi državi EGP, ni upravičen do odloga obdavčitve za to transakcijo, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma EGP.

23 Ta očitka je treba preizkusiti ločeno.

1. Kapitalski dobički pri zamenjavi poslovnih deležev

a) Trditve strank

24 Komisija zatrjuje, da na področju obdavčitve kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, člen 10 CIRS določa neugodno davčno obravnavo davčnih zavezancev, ki zapustijo ozemlje Portugalske, v primerjavi s tistimi, ki prebivališče ohranijo na Portugalskem. Delničar ali družbenik naj bi namreč zgolj zato, ker je prebivališče prenesel iz Portugalske, postal dolžan plačati sporni davek na kapitalske dobičke, ki ustrezajo razliki med tržno vrednostjo prejetih delnic in nabavno vrednostjo starih delnic. Če pa ta delničar ali družbenik svoje prebivališče ohrani na Portugalskem, naj bi bila vrednost prejetih poslovnih deležev enaka vrednosti prenesenih deležev. Tako bi bil v primeru ohranitve prebivališča na Portugalskem delničar ali družbenik obdavčen šele ob dokončni odsvojitvi prejetih poslovnih deležev, razen v primeru dodatnega plačila v gotovini.

25 Komisija meni, da prednost, ki jo za davčne zevance, ki prebivajo na ozemlju Portugalske, pomeni odlog obdavčitve kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, ustvarja različno obravnavanje med njimi in davčnimi zavezanci, ki se odločijo prebivališče prenesti v drugo državo članico ali državo EGP, kar ni združljivo niti s členi 21, 45 in 49 PDEU niti s členoma 28 in 31 Sporazuma EGP.

26 V zvezi s tem se opira na sodbi z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), in z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), ki se nanašata na izstopno obdavčenje fizičnih oseb in za kateri meni, da se lahko uporabita v obravnavanem primeru. Nasprotno po mnenju Komisije sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), v kateri je Sodišče prvič ugotovilo, da je lahko nacionalna zakonodaja o izstopnem obdavčenju upravičena zaradi cilja zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ne more biti upoštevana v obravnavanem primeru, ker se nanaša le na obdavčitev pravnih oseb.

27 Čeprav Komisija priznava legitimnost cilja zagotovitve učinkovitosti davčnega sistema, ki si ga je zadal portugalski zakonodajalec, šteje, da sporna nacionalna določba ni sorazmerna, ker pravo Unije, zlasti Direktiva Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1) in Direktiva Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (UL 2010, L 84, str. 1), določata mehanizme obveščanja med pristojnimi organi držav članic in vzajemno pomoč pri izterjavi davkov, kar omogoča dosego tega cilja brez omejitev temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba DEU.

28 Poleg tega bi lahko Portugalska republika od davčnega zavezanca, ki zapusti ozemlje Portugalske, na primer zahtevala, da redno sporoča podatke o prejetih poslovnih deležih, da bi se preverilo, ali je še vedno njihov imetnik. Dobiček bi bil tako obdavčljiv šele, ko bi davčni zavezanec, ki je zapustil ozemlje Portugalske, odsvojil prejete poslovne deleže.

29 Portugalska republika meni, da člen 10 CIRS ne krši členov 21, 45 in 49 PDEU niti členov 28 in 31 Sporazuma EGP. Zelo omejen položaj, za katerega naj bi veljala zadevna določba CIRS, naj bi se namreč nanašal na konec odloga obdavčitve dobičkov, ki so bili dejansko doseženi s predhodno zamenjavo poslovnih deležev, do katerega pride zaradi prenosa prebivališča davčnega zavezanca zunaj ozemlja Portugalske. Zato naj sodbe z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), ki se je nanašala na obdavčitev še nerealiziranih kapitalskih dobičkov v primeru prenosa davčnega rezidentstva v drugo državo članico, ne bi bilo mogoče uporabiti v obravnavanem primeru.

30 Po mnenju Portugalske republike morebitno omejitev prostega gibanja na podlagi člena 10

CIRS utemeljuje predvsem cilj zagotavljanja uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom davčne teritorialnosti, ki je cilj, ki ga je Sodišče priznalo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 45). Poudarja, da ima na podlagi uporabe nacionalne zakonodaje v povezavi s konvencijami o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila z vsemi državami članicami, načeloma država članica prebivališča davčnega zavezanca, ki je odsvojil poslovne deleže, torej v obravnavanem primeru Portugalska republika, izključno pristojnost za obdavčitev kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev. Portugalska republika zato meni, da bi ji naložitev obveznosti, da v primeru prenosa prebivališča davčnega zavezanca v drugo državo ne obdavči teh kapitalskih dobičkov, povzročila dokončno izgubo pristojnosti za njihovo obdavčitev in tako ogrozila njeno pravico do izvajanja davčne pristojnosti glede dejavnosti na svojem ozemlju (glej v tem smislu sodbi z dne 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, točka 42, in z dne 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, točka 58).

31 Portugalska republika se nato sklicuje na razloge doslednosti davčnega sistema. Po mnenju te države članice obstaja v obravnavanem primeru neposredna zveza med davčno ugodnostjo in njeno izravnavo z določeno davčno dajatvijo, kajti namen zadevne določbe je preprečiti, da bi davčna ugodnost, ki je bila davčnemu zavezancu priznana v obliki odloga obdavčitve doseženih kapitalskih dobičkov, kasneje onemogočila učinkovito obdavčenje teh kapitalskih dobičkov na ozemlju Portugalske. Za dobro delovanje sistema odloga obdavčitve nekaterih sredstev naj bi bilo namreč bistvenega pomena, da bi dodelitev davčne ugodnosti v določenem trenutku ustrezala dejanskemu obdavčenju teh sredstev v nekem kasnejšem trenutku.

32 Portugalska republika se nazadnje sklicuje na utemeljitev, ki ima podlago v zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora ter boja proti davčnim goljufijam in utajam.

33 Zvezna republika Nemčija meni, da je morebitno omejevanje prostega pretoka na podlagi člena 10 CIRS utemeljeno, ker se ta člen nanaša na obdavčitev dobička, ustvarjenega na portugalskem ozemlju, preden Portugalska republika izgubi davčno pristojnost. Po mnenju Zvezne republike Nemčije načela, ki jih je Sodišče izoblikovalo v sodbi z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 45), veljajo ne glede na to, ali gre za sistem izstopnega obdavčenja, ki se uporablja za fizične ali pravne osebe.

b) Presoja Sodišča

34 Davčno ureditev iz člena 10 CIRS je treba najprej preučiti glede na člene 21, 45 in 49 PDEU, nato pa glede na člena 28 in 31 Sporazuma EGP.

i) Očitki, ki se nanašajo na kršitev členov 21, 45 in 49 PDEU

35 V skladu s sodno prakso Sodišča člen 21 PDEU, ki na splošno določa pravico vsakega državljan Unije, da se prosto giba in prebiva na ozemlju držav članic, pride posebej do izraza v členu 45 PDEU, ki se nanaša na prosto gibanje delavcev, in členu 49 PDEU, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 49 in navedena sodna praksa).

36 Zato je treba zadevni davčni sistem najprej preizkusiti glede na člena 45 in 49 PDEU, nato pa glede na člen 21 PDEU glede oseb, ki se preselijo iz ene države članice v drugo, da bi se tam nastanile iz razlogov, ki niso povezani z gospodarsko dejavnostjo.

– Obstoj omejitev členov 45 in 49 PDEU

37 Z vsemi določbami Pogodbe o prostem gibanju oseb se želi državljanom Unije olajšati opravljanje poklicnih dejavnosti vseh vrst na celotnem ozemlju Unije in vse nasprotujejo ukrepom, ki bi lahko te državljanke postavili v slabši položaj, kadar želijo izvajati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 51 in navedena sodna praksa).

38 Čeprav se želi s temi določbami glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani te države, je treba ugotoviti, da imajo v tem kontekstu državljani držav članic zlasti pravico, ki izhaja neposredno iz Pogodbe, da zapustijo matično državo zaradi odhoda na ozemlje druge države članice in tam prebivajo zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti (sodba z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 52 in navedena sodna praksa).

39 Določbe, ki državljanu države članice preprečujejo ali ga odvrtaajo od tega, da zapusti matično državo, da bi lahko uresničil bodisi pravico do prostega gibanja bodisi pravico do svobodnega ustanavljanja, zato pomenijo oviro za to svoboščino, čeprav se uporabljajo ne glede na državljanstvo zadevnega državljanca (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, točka 16, in z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 53 in navedena sodna praksa).

40 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja tudi, da je treba kot omejitve prostega gibanja oseb in svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svoboščine (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 54 in navedena sodna praksa).

41 V obravnavanem primeru člen 10(8) CIRS določa, da če pride do zamenjave poslovnih deležev, dodelitev vrednostnih papirjev, ki pomenijo osnovni kapital družbe, družbenikom prevzete družbe, ki se izvede na podlagi te zamenjave, ne povzroči obdavčenja zadnjenaavedenih, če ti nove poslovne deleže za davčne namene še naprej vrednotijo po vrednosti starih, pri čemer to ne posega v obdavčitev morebitno izplačanih denarnih zneskov. Kot je Portugalska republika potrdila na obravnavi, se davek na kapitalske dobičke, dosežene s takšno zamenjavo, od davčnega zavezanca izterja le v primeru dokončne odsvojitve deležev, prejetih s to zamenjavo, in v trenutku te zamenjave.

42 Kot odstopanje od tega pravila člen 10(9)(a) CIRS od davčnih zavezancev, ki prebivališče prenesejo v državo, ki ni Portugalska republika, zahteva, da v obdavčljiv dohodek koledarskega leta, v katerem je prišlo do tega prenosa prebivališča, vključijo znesek, ki na podlagi člena 10(8) CIRS ni bil obdavčen ob zamenjavi poslovnih deležev.

43 Zato morajo – medtem ko so davčni zavezanci, ki še naprej prebivajo na ozemlju Portugalske, upravičeni do odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, vse do kasnejše odsvojitve poslovnih deležev, prejetih ob zamenjavi – davčni zavezanci, ki prebivališče prenesejo zunaj ozemlja Portugalske, zaradi tega prenosa takoj plačati davek od kapitalskih dobičkov, doseženih s to zamenjavo.

44 To različno obravnavanje glede trenutka obdavčitve zadevnih kapitalskih dobičkov pomeni slabši likvidnostni položaj za davčnega zavezanca, ki želi prebivališče prenesti zunaj ozemlja Portugalske, v primerjavi z zavezancem, ki prebivališče ohrani na tem ozemlju. Medtem ko je namreč prvi zgolj zaradi takšnega prenosa dolžan plačati davek od kapitalskega dobička, ki ga še ni realiziral in s katerim torej ne razpolaga, bo moral drugi davek plačati šele in če bodo kapitalski dobički dejansko doseženi (glej po analogiji sodbo z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, točka 46).

45 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da izključitev ugodnosti likvidnih denarnih sredstev v položaju s omejenim elementom, medtem ko je ta ugodnost podeljena v enakovrednem položaju na nacionalnem ozemlju, pomeni omejevanje prostega gibanja delavcev in svobode ustanavljanja (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točki 59 in 61).

46 Iz elementov spisa ne izhaja, da je to različno obravnavanje mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju, Portugalska republika pa med drugim sploh ni zatrjevala, da bi bilo tako. Z vidika zakonodaje države članice, v kateri je določeno obdavčenje kapitalskih dobičkov, doseženih na njenem ozemlju, je namreč položaj osebe, ki prenese prebivališče v drugo državo članico, glede obdavčenja kapitalskih dobičkov, ustvarjenih s sredstvi, ki so nastala v prvi državi članici pred prenosom prebivališča, podoben položaju osebe, ki ohrani prebivališče v prvi državi članici (glej po analogiji sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 38).

47 Iz navedenega izhaja, da pomeni različno obravnavanje na podlagi člena 10(9)(a) CIRS davčnega zavezanca, ki prebivališče prenese zunaj ozemlja Portugalske, v primerjavi z davčnim zavezancem, ki prebivališče ohrani na tem ozemlju, glede obdavčitve kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, omejitev prostega gibanja delavcev in svobode ustanavljanja v smislu členov 45 in 49 PDEU.

– Utemeljitev omejevanja svobode, zagotovljenih s členoma 45 in 49 PDEU

48 Preučiti je treba, ali omejevanje svobode, zagotovljenih s členoma 45 in 49 PDEU, ki je določeno v členu 10(9)(a) CIRS, utemeljujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerno za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (glej zlasti sodbi z dne 18. januarja 2007, Komisija/Svedska, C-104/06, EU:C:2007:40, točka 25, iz dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 42).

49 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora država članica dokazati, prvič, da njena zakonodaja ustreza cilju splošnega interesa, in, drugič, da je navedena zakonodaja skladna z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 13. septembra 2007, Komisija/Italija, C-260/04, EU:C:2007:508, točka 33 in navedena sodna praksa).

50 Portugalska republika se sklicuje na razloge, ki se nanašajo na prvem mestu na potrebo po ohranitvi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom davčne teritorialnosti, na drugem mestu na potrebo po ohranitvi doslednosti davčnega sistema in na tretjem na potrebo po zagotavljanju učinkovitost davčnega nadzora ter boja proti davčnim goljufijam in utajam.

51 Na prvem mestu, glede cilja zagotavljanja uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je treba opozoriti, da je to legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava, in da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije

države?lanice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev dav?ne pristojnosti za odpravo dvojnega obdav?evanja (sodba z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nem?ija, C?591/13, EU:C:2015:230, to?ka 64 in navedena sodna praksa).

52 Vendar Komisija zatrjuje, da se Portugalska republika ne more sklicevati na sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785), da bi utemeljila omejitev temeljnih svoboš?in z nujnostjo zagotavljanja uravnotežene porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami?lanicami, ker se ta nanaša na obdav?itev nerealiziranih kapitalskih dobi?kov družb in ne fizi?nih oseb. Nasprotno meni, da sta za obravnavani primer upoštevni sodbi z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C?9/02, EU:C:2004:138), in z dne 7. septembra 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), ki se nanašata na obdav?itev nerealiziranih kapitalskih dobi?kov fizi?nih oseb v primeru prenosa prebivališ?a z ozemlja ene države?lanice na ozemlje druge.

53 Resda je bila sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785) izre?ena glede obdav?itve kapitalskih dobi?kov družb, vendar je Sodiš?e nato na?ela iz te sodbe preneslo tudi na obdav?itev kapitalskih dobi?kov fizi?nih oseb (glej sodbi z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C?269/09, EU:C:2012:439, to?ke od 75 do 78, in z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nem?ija, C?591/13, EU:C:2015:230, to?ke od 65 do 67).

54 V zvezi s tem je brezpredmetno, da sta se zadnjenavedeni sodbi nanašali na dosežene in ne na nerealizirane dobi?ke, kot v obravnavanem primeru. Pomembno je namre? to, da glede ene ali druge vrste tega kapitalskega dobi?ka podobne transakcije, opravljene v povsem notranjem okviru dolo?ene države?lanice, druga?e kakor ?ezmejne transakcije ne bi povzro?ile takojšnje obdav?itve teh kapitalskih dobi?kov (glej v tem smislu sodbo z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nem?ija, C?591/13, EU:C:2015:230, to?ka 71).

55 Poleg tega, ker Komisija dvomi o legitimnosti cilja zagotavljanja uravnotežene porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami?lanicami glede izstopnega obdav?enja nerealiziranih kapitalskih dobi?kov fizi?nih oseb, saj te morebitnih kapitalskih izgub, realiziranih po prenosu prebivališ?a v drugo državo?lanico, ne bi mogle odbiti v tej drugi državi?lanici, je dovolj opozoriti, da je Sodiš?e že razsodilo, da morebitno neupoštevanje kapitalskih izgub s strani države?lanice gostiteljice mati?ni državi?lanici ne nalaga nobene obveznosti, da ob dokon?ni odsvojitvi novih poslovnih deležev znova ugotovi vrednost dav?nega dolga, ki je bila dokon?no dolo?ena takrat, ko je dav?ni zavezanec zaradi prenosa prebivališ?a prenehal biti zavezan za pla?ilo davka v mati?ni državi?lanici (glej po analogiji sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 61).

56 Zato ni objektivnih razlogov, da bi se za utemeljitev na podlagi cilja zagotavljanja uravnotežene porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami?lanicami razlikovalo med izstopnim obdav?enjem nerealiziranih kapitalskih dobi?kov fizi?nih in pravnih oseb.

57 Dalje je treba poudariti, da je ?len 10(9)(a) CIRS primeren za zagotavljanje ohranitve porazdelitve dav?ne pristojnosti med zadevnimi državami?lanicami. Namen obdav?itve na podlagi zaklju?nega ra?una ob prenosu prebivališ?a je namre? odmera davka od dohodkov v mati?ni državi?lanici v zvezi z nerealiziranimi kapitalskimi dobi?ki, ki so nastali v okviru dav?ne pristojnosti te države?lanice, pred prenosom navedenega prebivališ?a. Kapitalski dobi?ek, dosežen po tem prenosu, se obdav?i izklju?no v državi?lanici gostiteljici, v kateri nastane, kar omogo?a prepre?itev njegovega dvojnega obdav?enja (glej po analogiji sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 48).

58 Glede vprašanja, ali ta dolo?ba, ki predpisuje takojšnjo obdav?itev nerealiziranih kapitalskih dobi?kov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, ob prenosu prebivališ?a dav?nega zavezanca z ozemlja Portugalske v drugo državo, ne presega tega, kar je potrebno za uresni?itev

cilja porazdelitve davčne pristojnosti, je treba opozoriti, da je Sodišče v sodbi z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 52), že razsodilo, da zakonodaja države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na premoženje družbe, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, ob navedenem prenosu, ni sorazmerna, ker obstajajo ukrepi, ki manj posegajo v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava tega davka (glej v tem smislu sodbi z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 73 in 85, in z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 67 in navedena sodna praksa).

59 Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da bi nacionalna ureditev, ki družbi, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, daje možnost izbire med takojšnjim plačilom davka in poznejšim plačilom tega davka, h kateremu se, odvisno od primera, prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo, pomenila ukrep, ki manj posega v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava navedenega davka (glej sodbi z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 73 in 85, in z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 67 in navedena sodna praksa). Sodišče je poleg tega priznalo, da lahko zadevne države članice v okviru veljavne nacionalne ureditve, ki se uporablja za poznejše plačilo davčnega dolga, z ukrepi, kot je pridobitev bančne garancije, upoštevajo tudi tveganje neizterjave davka, ki se povečuje s potekom časa (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 74).

60 Ob upoštevanju sodne prakse, navedene v dveh zgornjih točkah, je treba ugotoviti, da člen 10(9)(a) CIRS presega to, kar je potrebno za uresničitev cilja v zvezi z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ker upoštevne določbe nacionalnega prava davčnemu zavezancu, ki prenese prebivališče z ozemlja Portugalske v drugo državo, ne dajejo možnosti izbire med takojšnjim plačilom davka od kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, in poznejšim plačilom navedenega zneska, ki ga nujno spremlja administrativno breme za davčnega zavezanca, povezano z nadzorom prenesenih sredstev, pri čemer bi se na plačilo vezala bančna garancija (glej po analogiji sodbo z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točki 73 in 74).

61 Iz tega izhaja, da nujnost zagotovitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ne more utemeljiti omejevanja svoboščin, določenih v členih 45 in 49 PDEU, ki izhaja iz člena 10(9)(a) CIRS.

62 Na drugem mestu, v zvezi z zatrjevano upravičenostjo zaradi nujnosti zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema je treba spomniti, da jo je Sodišče priznalo kot nujen razlog v splošnem interesu. Da bi tako utemeljen argument lahko uspel, je Sodišče zahtevalo, da se ugotovi obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 74 in navedena sodna praksa).

63 Portugalska republika v obravnavanem primeru navaja, da je zadevna nacionalna določba nujna za zagotovitev te doslednosti, saj davčna ugodnost v obliki odloga obdavčitve preneha, ko kasnejša obdavčitev ni več mogoča, ker davčnemu zavezancu, ki ima to ugodnost, preneha status rezidenta na ozemlju Portugalske. Po mnenju te države članice je za pravilno delovanje sistema odloga obdavčitve bistveno, da glede istega davčnega zavezanca in istega davka obstaja povezava med dodelitvijo davčne ugodnosti v obliki odloga obdavčitve in kasnejšim uinkovitim obdavčenjem kapitalskih dobičkov.

64 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Portugalska republika ni dokazala, da obstaja neposredna povezava med davčno ugodnostjo iz člena 10(8) CIRS in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo. Medtem ko se namreč v zezmejnem položaju iz člena 10(9)(a) CIRS

davna ugodnost, dodeljena v skladu s členom 10(8) CIRS, izravna z davno dajatvijo, saj se znesek davka, ki ga je treba plačati, nujno izterja ob prenosu prebivališča davnega zavezanca zunaj ozemlja Portugalske, je drugače, kadar gre za isto notranji položaj iz člena 10(8) CIRS. Iz preužitve te določbe namreč izhaja, da do izterjave davka od kapitalskih dobičkov, doseženih z zamenjavo poslovnih deležev, pride zgolj ob morebitni dokonni odsvojitvi poslovnih deležev, prejetih s to zamenjavo. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 60 sklepnih predlogov, se lahko davni zavezanec, ki prebivališče ohrani na portugalskem ozemlju, na davno ugodnost iz člena 10(8) CIRS sklicuje, vse dokler ne odsvoji prejetih poslovnih deležev, s čimer postane izterjava njihovega davka v prihodnosti zgolj potencialna. Iz tega sledi, da zatrjevana zveza med ugodnostjo, dodeljeno davnemu zavezancu, in njegovo obdavčitvijo ni gotova (glej po analogiji sodbo z dne 26. oktobra 2006, Komisija/Portugalska, C-345/05, EU:C:2006:685, točka 27).

65 Zato je treba zavrniti argument Portugalske republike, da je sporna določba objektivno utemeljena z nujnostjo ohranitve doslednosti nacionalne davne ureditve.

66 Na tretjem mestu, glede utemeljitve z učinkovitostjo davnega nadzora ter boja proti davnim goljufijam in utajam je treba ugotoviti, da se je Portugalska republika v svojem odgovoru na tožbo omejila na omembo te utemeljitve, brez kakršne koli izpeljave.

67 Iz navedenega izhaja, da te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

68 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da člen 10(9)(a) CIRS pomeni omejitev, ki je prepovedana s členoma 45 in 49 PDEU, ter da je ožitek Komisije o neizpolnitvi obveznosti, ki jih ima zadevna država članica na podlagi teh členov Pogodbe DEU, utemeljen.

– Ožitek, ki se nanaša na kršitev člena 21 PDEU

69 Za državljane Unije, ki se želijo gibati znotraj Unije iz razlogov, ki niso povezani z opravljanjem gospodarske dejavnosti, se iz istih razlogov uporabi enak sklep glede ožitka, ki temelji na kršitvi člena 21 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 91).

ii) Obstoj omejitve členov 28 in 31 Sporazuma EGP

70 Najprej je treba ugotoviti, da so določbe členov 28 in 31 Sporazuma EGP analogne določbam členov 45 in 49 PDEU (glej sodbo z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 95).

71 Drži, da sodne prakse Unije, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju svoboščin pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na svoboščine, zagotovljene s Sporazumom EGP, saj se te uveljavljajo v drugačnih pravnih okoliščinah (sodba z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 81 in navedena sodna praksa).

72 Vendar v obravnavanem primeru Portugalska republika ni navedla razlogov, zaradi katerih preudarkov o neutemeljenosti omejitev pri uresničevanju s Pogodbo zagotovljenih svoboščin pretoka, ki so bili podlaga za ugotovitve iz točk 61, 65 in 66 te sodbe, ne bi bilo mogoče enako uporabiti za svoboščine, ki jih zagotavlja Sporazum EGP.

73 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da člen 10(9)(a) CIRS pomeni omejitev, ki je prepovedana s členoma 28 in 31 Sporazuma EGP, ter da je ožitek Komisije o neizpolnitvi obveznosti, ki jih ima zadevna država članica na podlagi teh členov Sporazuma EGP, utemeljen.

2. Prenos vsega premoženja, povezanega s samostojno dejavnostjo, na družbo

a) Trditve strank

74 Komisija trdi, da člen 38 CIRS predpisuje različno davčno obravnavo prenosa sredstev in obveznosti fizične osebe na družbo v zameno za poslovne deleže v odvisnosti od tega, ali se prenos opravi na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, ali pa na družbo, ki ima sedež ali dejansko upravo zunaj tega ozemlja. V prvem primeru se namreč davek od kapitalskih dobičkov odmeri šele, ko družba, ki jih je prejela, odsvoji sredstva in obveznosti, pri čemer morajo biti izpolnjeni tudi drugi pogoji. Nasprotno naj bi bila v drugem primeru obdavčitev kapitalskih dobičkov takojšnja. Komisija meni, da bi morala Portugalska republika uporabiti enako pravilo ne glede na to, ali ima družba, na katero so bila sredstva in obveznosti prenesena, sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske ali ne.

75 Zato meni, da je člen 38 CIRS v nasprotju s členom 49 PDEU in členom 31 Sporazuma EGP ter iz razlogov, predstavljenih v okviru očitka glede člena 10 CIRS, presega to, kar je nujno za zagotovitev učinkovitosti davčnega sistema. Portugalska republika bi lahko namreč v skladu z Direktivo 2011/16 na primer redno zahtevala informacije od pristojnih organov države članice, v kateri je sedež ali dejanska uprava pravne osebe, na katero so bila sredstva in obveznosti preneseni, da preveri, ali jih ta še vedno poseduje. Po mnenju Komisije bi bilo treba zadevne kapitalске dobičke obdavčiti šele, ko se ugotovi, da je ta družba odsvojila prenesena sredstva in obveznosti. Komisija se poleg tega sklicuje na Direktivo 2010/24, ki naj bi bila prav tako upoštevna v primerih, v katerih davek na kapitalске dobičke ni bil plačan.

76 Portugalska republika navaja, da člen 38 CIRS določa odlog obdavčitve kapitalskih dobičkov, nastalih z ustanovitvijo družb ali z večinsko udeležbo v že obstoječih družbah z vložkom vsega premoženja, ki se uporablja za podjetniško ali poklicno dejavnost fizične osebe. Namen te določbe naj bi bil omogočiti spremembo pravnoorganizacijske oblike, v kateri se opravlja gospodarska dejavnost, brez obdavčitve kapitalskih dobičkov, doseženih z vložkom premoženja, v trenutku tega vložka. Ugodnost odloga obdavčitve do kasnejše odsvojitve prenesenih sredstev naj bi pod pogojem, da družba pridobiteljica spoštuje določene zahteve glede evidentiranja prenesenih sredstev, zagotovila spoštovanje načela gospodarske kontinuitete, kar bi omogočilo obdavčitev ustreznih dohodkov. Pogoj v zvezi s krajem sedeža ali dejanske uprave družbe pridobiteljice naj bi bil nujen, da se ob neobstoju harmonizacijskih ukrepov zagotovi spoštovanje načela gospodarske kontinuitete in kasnejše obdavčenje prenesenih sredstev ali obveznosti, saj davčne pristojnosti za obdavčitev družbe, ki ima sedež ali dejansko upravo zunaj ozemlja Portugalske, nima Portugalska republika, temveč država, na ozemlju katere ima ta družba sedež ali dejansko upravo.

77 Zadevni ukrep naj bi bil zato skladen z načelom teritorialnosti in upravičen z nujnostjo zagotoviti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

b) Presoja Sodišča

78 Davčno ureditev iz člena 38 CIRS je treba preučiti glede na člen 49 PDEU, preden bi se preučila glede na člen 31 Sporazuma EGP.

i) Očitek, ki se nanaša na kršitev člena 49 PDEU

79 Najprej je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča na področje uporabe člena 49 PDEU ne glede na državljanstvo spada vsak rezident države članice, ki ima v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu podeljuje precejšen vpliv na odločitve te družbe in mu omogoča, da določa dejavnosti te družbe (glej sodbo z dne 18. decembra 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, točka 21 in navedena sodna praksa).

80 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je ugodnost odloga obdavčitve iz člena 38(1) CIRS v skladu s točko (b) tega člena pogojena s tem, da ima fizična oseba, ki na družbo prenese vse premoženje, ki se uporablja za podjetniško ali poklicno dejavnost, vsaj 50 % njenega kapitala.

81 Člen 38(1) CIRS zato spada na področje svobode ustanavljanja.

82 Ista določba predpisuje, da se osnovni kapital oblikuje tako, da fizična oseba prenese vse premoženje, ki se uporablja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ni treba določiti obdavčljivega dobička, če so izpolnjeni pogoji iz člena 38(1)(a) do (e) CIRS. V skladu s členom 38(1)(a) CIRS mora biti subjekt, na katerega se prenese zadevno premoženje, družba, ki ima svoj statutarni sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske. Kot je Portugalska republika potrdila na obravnavi, se v takem primeru davek izterja od družbe pridobiteljice ob kasnejši odsvojitvi zadevnega premoženja. Nasprotno je, če družba pridobiteljica statutarnega sedeža in dejanske uprave nima na ozemlju Portugalske, fizična oseba, ki opravi prenos, izključena iz davčne ugodnosti iz člena 38(1) CIRS in mora zato takoj plačati davek od kapitalskega dobička.

83 Iz tega izhaja, da mora, kadar gre za fizične osebe, ki vse zadevno premoženje prenesejo na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, družba pridobiteljica davek od kapitalskega dobička plačati ob kasnejši odsvojitvi teh sredstev, medtem ko so dolžne fizične osebe, ki vse navedeno premoženje prenesejo na družbo, ki ima sedež ali dejansko upravo na ozemlju druge države, kot je Portugalska republika, davek od kapitalskega dobička plačati ob tem prenosu.

84 Ugotoviti je treba, da pomeni takšna davčna ureditev slabši likvidnostni položaj za davčnega zavezanca, ki vse zadevno premoženje prenese na družbo, ki ima sedež ali dejansko upravo zunaj ozemlja Portugalske, v primerjavi z zavezancem, ki to premoženje prenese na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, in torej pomeni omejitev uresničevanja pravice do ustanavljanja v smislu sodne prakse, navedene v točkah od 37 do 40 te sodbe.

85 Poleg tega iz elementov spisa ne izhaja, da je to razliko mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju, in Portugalska republika sploh ni zatrjevala, da bi bilo tako.

86 Da bi upravičila omejitev svobode ustanavljanja, zagotovljene s Pogodbo, ki izhaja iz zadevne določbe, se Portugalska republika sklicuje na nujnost zagotovitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom davčne teritorialnosti in na nujnost zagotovitve gospodarske kontinuitete.

87 Glede cilja zagotovitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je treba ugotoviti, da ob upoštevanju navedb iz točke 59 te sodbe člen 38(1)(a) CIRS presega to, kar je potrebno za uresnitev zasledovanega cilja, ker obstajajo ukrepi, ki manj posegajo v svobodo ustanavljanja kot takojšnja obdavčitev.

88 V teh okoliščinah omejitev svobode ustanavljanja iz člena 38(1)(a) CIRS ni mogoče upravičiti niti z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

89 Glede utemeljitve, ki se nanaša na cilj zagotavljanja gospodarske kontinuitete, pa se

Portugalska republika sklicuje na nujnost podreditve ugodnosti odloga obdavčitve nekaterim zahtevam glede evidentiranja prenesenih sredstev, postavljenim družbi pridobiteljici. Po mnenju te države članice pa spoštovanja teh zahtev ob neobstoju harmonizacijskih ukrepov ni mogoče zagotoviti glede družb, ki imajo sedež ali dejansko upravo na ozemlju druge države, ker glede njih ni pristojna Portugalska republika, temveč država rezidentstva.

90 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je torej končni namen zahteve, da ima družba pridobiteljica sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, zagotoviti portugalski državi možnost, da učinkovito obdavči zadevne kapitalske dobičke. Kot je bilo pojasnjeno v točkah 87 in 88 te sodbe, ta cilj ne more upravičiti različne obravnavanja fizičnih oseb glede na to, ali vse zadevno premoženje prenesejo na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske republike, ali pa na družbo, ki ima sedež ali dejansko upravo na ozemlju druge države, ker za uresnitev takšnega cilja ni nujno razlikovati med popolnoma notranjim in čezmejnimi položajem. Zato je iz razlogov, navedenih v teh točkah, omejitev svobode ustanavljanja iz člena 38(1)(a) CIRS nesorazmerna glede na ta cilj.

91 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da člen 38(1)(a) CIRS pomeni omejitev, ki je prepovedana s členom 49 ES PDEU, in da je ožitek Komisije o neizpolnitvi obveznosti, ki jih ima zadevna država članica na podlagi tega člena Pogodbe DEU, utemeljen.

ii) Ožitek glede kršitve člena 31 Sporazuma EGP

92 Portugalska republika ni navedla razlogov, zaradi katerih preudarkov o neutemeljenosti omejitev pri uresnitvi s Pogodbo DEU zagotovljene svobode ustanavljanja, ki so bili podlaga za ugotovitve iz točk od 87 do 90 te sodbe, ne bi bilo mogoče enako uporabiti za svoboščine, ki jih zagotavlja Sporazum EGP.

93 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da člen 38(1)(a) CIRS pomeni omejitev, ki je prepovedana s členom 31 Sporazuma EGP, in da je ožitek Komisije o neizpolnitvi obveznosti, ki jih ima zadevna država članica na podlagi tega člena Sporazuma EGP, utemeljen.

94 Na podlagi vseh zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da:

– Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 10(9)(a) CIRS, v skladu s katerim se za davčnega zavezanca, ki mu preneha status rezidenta na ozemlju Portugalske, za namene obdavčitve v letu prenehanja statusa rezidenta v kategorijo kapitalskih dobičkov vključi znesek, ki na podlagi člena 10(8) navedenega zakonika ni bil obdavčen ob zamenjavi deležev, ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45 in 49 PDEU ter členov 28 in 31 Sporazuma EGP in

– Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 38(1)(a) istega zakonika, v skladu s katerim so do ugodnosti odloga obdavčitve, ki je določen s to določbo, upravičene zgolj fizične osebe, ki vse premoženje za samostojno podjetniško ali poklicno dejavnost prenesejo na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma EGP.

Stroški

95 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni.

96 Ker je v obravnavanem primeru Komisija predlagala, naj se Portugalski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi razlogi ni uspela, nosi svoje stroške in se ji naloži plačilo stroškov Komisije.

97 Na podlagi člena 140(1) tega poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Zvezna republika Nemčija nosi zato svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 10(9)(a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zakonik o davku od dohodkov fizičnih oseb), v skladu s katerim se za davčnega zavezanca, ki mu preneha status rezidenta na ozemlju Portugalske, za namene obdavčitve v letu prenehanja statusa rezidenta v kategorijo kapitalskih dobičkov vključi znesek, ki na podlagi člena 10(8) navedenega zakonika ni bil obdavčen ob zamenjavi deležev, ni izpolnila obveznosti iz členov 21, 45 in 49 PDEU ter členov 28 in 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992. Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člen 38(1)(a) istega zakonika, v skladu s katerim so do ugodnosti odloga obdavčitve, ki je določen s to določbo, upravičene zgolj fizične osebe, ki vse premoženje, ki se uporablja za samostojno podjetniško ali poklicno dejavnost, prenesejo na družbo, ki ima sedež in dejansko upravo na ozemlju Portugalske, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru. Portugalska republika nosi svoje stroške in stroške, ki jih je priglasila Evropska komisija. Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.

* Jezik postopka: portugalsčina.