Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 27. ledna 2016 [1]

Věc C-464/14

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
proti
Fazenda Pública

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu, Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce — Evropsko-středomořská dohoda zakládající přidružení — Dohoda mezi ES a Tuniskem — Dohoda mezi ES a Libanonem — Volný pohyb kapitálu — Omezení“

I – **Úvod**

1. Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je výklad článků 63 SFEU a 64 SFEU, jakož i článků 31, 34 a 89 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998 [2] (dále jen „dohoda mezi ES a Tuniskem“) a článků 31, 33 a 85 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006 [3] (dále jen „dohoda mezi ES a Libanonem“).

2. Na rozdíl od předchozích věcí, v jejichž rámci vyvstaly otázky ohledně výkladu evropsko-středomořských dohod, vyvolává projednávaná věc otázky týkající se volného pohybu kapitálu, a vyžaduje tudíž uplatnění jak ustanovení SFEU, tak ustanovení zmíněných dohod. Soudní dvůr se tudíž bude muset poprvé zabývat otázkou případné přednosti jedněch ustanovení před druhými.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 97, s. 1; Zvl. vyd. 11/28, s. 187.

3 — Úř. věst. L 143, s. 1.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

1. Smlouva o FEU

3. Článek 63 odst. 1 SFEU stanoví:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

4. Článek 64 odst. 1 SFEU, jenž zavádí doložku „standstill“, stanoví:

„Článkem 63 není dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. […]“

5. Článek 65 odst. 1 až 3 SFEU stanoví:

„1. Článkem 63 není dotčeno právo členských států:

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finančními institucemi, nebo stanovit postupy pro ohlašování pohybu kapitálu pro účely správní či statistické, nebo učinit opatření odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností.

2. Touto kapitolou není dotčena použitelnost omezení práva usazování, pokud jsou slučitelná se Smlouvami.

3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63.“

2. Dohoda mezi ES a Tuniskem

6. Článek 31 dohody mezi ES a Tuniskem, který je uveden pod hlavou III nadepsanou „Právo na usazování a služby“, má následující znění:

„1. Smluvní strany se dohodly na rozšíření oblasti působnosti dohody na právo na usazování společností jedné smluvní strany na území druhé smluvní strany a na liberalizaci poskytování služeb společnostmi jedné smluvní strany příjemcům druhé smluvní strany.

2. Rada přidružení učiní doporučení pro dosažení cíle popsaného v odstavci 1.

U těchto doporučení vezme Rada přidružení v úvahu zkušenosti s prováděním reciproční doložky nejvyšších výhod a příslušné závazky obou stran podle Všeobecné dohody o obchodu službami, připojené k Dohodě o zřízení [Světové obchodní organizace (WTO)], dále jen ‚GATS‘, zejména ty, jež jsou obsaženy v jejím článku V.

3. Rada přidružení učiní první zhodnocení uskutečňování tohoto cíle nejpozději pět let po vstupu této dohody v platnost.“

7. Článek 34 této dohody se nachází v kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“, a stanoví:

„1. Pokud jde o transakce týkající se kapitálové bilance, počínaje dnem vstupu této dohody v platnost zajistí [Unie] a Tunisko volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu se současnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.

2. Strany uskuteční vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi [Unií] a Tuniskem a úplně liberalizovat pohyb kapitálu, jakmile budou splněny nezbytné podmínky.“

8. Článek 89 této dohody, který se nachází v kapitole 1 její hlavy VIII, nese nadpis „Institucionální, obecná a závěrečná ustanovení“ a stanoví:

„Nic v této dohodě nemá účinek, který:

— rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná,

— neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodů nebo daňových úniků,

— brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

3. Dohoda mezi ES a Libanonem

9. Článek 31 dohody mezi ES a Libanonem se nachází v kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“, a stanoví:

„V rámci ustanovení této dohody a s výhradou článků 33 a 34 není pohyb kapitálu mezi [Unií] na jedné straně a Libanonem na straně druhé omezen a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo trvalého pobytu jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován.“

10. Článek 33 spadající pod tutéž kapitolu této dohody stanoví:

„1. S výhradou jiných ustanovení této dohody a jiných mezinárodních závazků [Unie] a Libanonu není ustanoveními článků 31 a 32 dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi nimi existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, včetně investic do nemovitostí, a pokud jde o právo na usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy.

2. Převod investic učiněných v Libanonu rezidenty [Unie] nebo v [Unii] rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí však není dotčen.“

11. Článek 85 této dohody, který se nachází v hlavě VIII, nese nadpis „Institucionální, obecná a závěrečná ustanovení“ a stanoví:

„Pokud jde o přímé zdanění, nic v této dohodě nemá účinek, který:

a) rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná;

b) neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodů nebo daňových úniků;

c) brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

B – *Mezinárodní právo veřejné*

12. Podle článku 1 Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 (*Sbírka smluv OSN*, sv. 1155, s. 331, dále jen „Vídeňská úmluva“), nadepsaného „Působnost úmluvy“, se tato úmluva vztahuje na smlouvy mezi státy.

13. Článek 30 této úmluvy je nadepsán „Provádění po sobě uzavřených smluv, které se týkají téhož předmětu“ a stanoví:

„S výjimkou ustanovení článku 103 Charty Organizace spojených národů upravují se práva a závazky států, které jsou stranami po sobě uzavřených smluv týkajících se téhož předmětu, podle následujících odstavců.

[…]

3. Jsou-li všechny smluvní strany dřívější smlouvy též stranami smlouvy pozdější, aniž podle článku 59 dřívější smlouva zanikla nebo její provádění bylo přerušeno, provádí se dřívější smlouva pouze v tom rozsahu, v jakém jsou její ustanovení slučitelná s ustanoveními smlouvy pozdější.

4. Nejsou-li všechny smluvní strany pozdější smlouvy stranami smlouvy dřívější, platí, že ve vztazích:

a) mezi státy, které jsou stranami obou smluv, se postupuje podle pravidla uvedeného v odstavci 3;

b) mezi státem, který je stranou obou smluv, a státem, který je stranou pouze jedné z nich, jsou jejich vzájemná práva a závazky upraveny smlouvou, jejímiž stranami jsou oba státy.“

C – Portugalské právo

14. Článek 46 zákona o dani z příjmu právnických osob (Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas; dále jen „CIRC“) byl ve znění platném v roce 2009 nadepsán „Zamezení ekonomickému dvojímu zdanění vyplácených podílů na zisku“ a stanovil:

„1. Při stanovení zdanitelného zisku obchodních společností nebo společností občanského práva obchodní povahy, družstev a veřejných podniků, jejichž sídlo nebo sídlo skutečného vedení se nachází na území Portugalska, se odpočtou příjmy zahrnuté do základu daně, které odpovídají vyplaceným podílům na zisku, za podmínky splnění níže uvedených požadavků:

a) společnost, která vyplácí podíly na zisku, má sídlo nebo sídlo skutečného vedení na tomtéž území a podléhá korporační dani bez možnosti osvobození nebo podléhá dani uvedené v článku 7;

b) příjemce není zahrnut do režimu daňové transparentnosti podle článku 6;

c) přímý podíl příjemce na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, činí nejméně 10 %, nebo nabývací hodnota tohoto podílu činí nejméně 20 milionů EUR, přičemž tento podíl musí příjemce držet nepřetržitě po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení podílů na zisku, anebo pokud je doba držení tohoto podílu kratší, musí být podíl držen po dobu nezbytnou k dosažení výše uvedené doby.

[…]

5. Ustanovení odstavce 1 se uplatní i v případě, že podnik usazený na území Portugalska je za okolností a podmínek uvedených v uvedeném odstavci držitelem podílu ve společnosti usazené v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že obě společnosti splňují požadavky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147)].

6. Ustanovení odstavců 1 až 5 se vztahují také na příjmy zahrnuté do základu daně, které odpovídají podílům na zisku vyplaceným stálé provozovně nacházející se na území Portugalska subjektem, který je rezidentem jiného členského státu Evropské unie a jenž drží – za podmínek v tomto členském státě stanovených – část kapitálu společnosti usazené v členském státě, pokud oba tyto podniky splňují předpoklady stanovené v článku 2 směrnice 90/435.

[…]

8. Odpočet uvedený v odstavci 1 může dosáhnout pouze hodnoty 50 % z příjmů zahrnutých do zdanitelného zisku, které odpovídají:

a) vyplaceným podílům na zisku, za předpokladu, že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v písmenech b) a c) téhož odstavce, jakož i příjmům, které plynou společníkovi z podílu na dividendách, které získal subjekt, na kterém má tento společník podíl, přičemž v obou těchto případech musí být splněn požadavek uvedený v odst. 1 písm. a);

b) podílům na zisku vyplaceným společností usazenou v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že tato společnost splňuje požadavky uvedené v článku 2 směrnice 90/435 a že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v odst. 1 písm. c).

[…]“

15. Pokud jde o daňové zvýhodnění investic, které je důsledkem dohody uzavřené mezi portugalským státem a poplatníkem, bylo v čl. 41 odst. 5 písm. b) režimu daňových výhod (Estatuto dos Beneficios Fiscais, dále jen „EBF“), ve znění platném v roce 2009, stanoveno:

„5. Předkladatelům investičních projektů mohou být přiznána tato daňová zvýhodnění:

[…]

b) zamezení ekonomickému dvojímu zdanění během smluvního období, a to za podmínek stanovených v článku 46 CIRC, za předpokladu, že je investice uskutečněna v podobě zřízení nebo nabytí zahraničních společností.“

16. Článek 42 EBF, který je nadepsán „Zamezení ekonomickému dvojímu zdanění podílů na zisku vyplacených společnostmi usazenými v zemích PALOP [v afrických zemích, jejichž úředním jazykem je portugalština], a v Demokratické republice Východní Timor“, stanoví ve znění platném v roce 2009 toto:

„1. Odpočet stanovený v čl. 46 odst. 1 [CIRC] se uplatní na podíly na zisku, jež společnostem, které jsou rezidenty, vyplácejí dceřiné společnosti usazené v zemích PALOP a ve Východním Timoru, za podmínky splnění následujících požadavků:

a) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, podléhá korporační dani bez možnosti osvobození a dceřiná společnost podléhá dani z příjmu, která je obdobná korporační dani, rovněž bez možnosti osvobození;

b) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, je přímým držitelem podílu, který představuje nejméně 25 % kapitálu dceřiné společnosti, a to po dobu nejméně dvou let;

c) vyplácené podíly na zisku plynou z příjmů dceřiné společnosti, na něž se vztahuje nejméně 10 % sazba daně, přičemž nesmí plynout z činností, které jsou zdrojem pasivních příjmů, zejména autorských či licenčních poplatků, zisků z převodu a jiných příjmů souvisejících s cennými papíry, příjmů z pronájmů nemovitostí nacházejících se mimo území, na němž je společnost usazena, příjmů z pojišťovacích činností plynoucích zejména z pojištění majetku nacházejícího se mimo území, na němž je společnost usazena, nebo z pojištění vztahujících se na osoby, které nejsou na tomto území usazeny, a výnosů z transakcí prováděných v rámci bankovní činnosti, které nejsou zaměřeny v prvé řadě na trh na daném území.“

17. Článek 10 Smlouvy mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů, která byla podepsána v Lisabonu dne 24. února 1999[4], nadepsaný „Dividendy“, a uvedený v kapitole III, nadepsané „Zdanění příjmů“, stanoví:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy mohou být zdaněny také ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle právních předpisů tohoto státu, ale pokud osoba, která dividendy přijímá, je jejich skutečným příjemcem, nesmí takto stanovená daň překročit 15 % hrubé částky dividend.

[…]“

4 — Diário da República I, řada A, č. 77, ze dne 31. března 2000, s. 1411.

18. Článek 25 této dohody, nadepsaný „Výměna informací“, a umístěný v kapitole V, nadepsané „Zvláštní ustanovení“, stanoví:

„1. Příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení této dohody a ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje tato dohoda, pokud zdanění, které ukládají, je v souladu s touto dohodou. Výměna informací není článkem 1 omezena. Informace obdržené smluvním státem jsou, stejně jako informace získané na základě vnitrostátních právních předpisů smluvního státu, považovány za důvěrné a mohou být sděleny se pouze osobám nebo orgánům (včetně soudů a správních orgánů), které se zabývají vyměřováním či výběrem daní, na něž se vztahuje tato dohoda, nebo vymáháním, stíháním nebo rozhodováním o opravných prostředcích v souvislosti s těmito daněmi. Tyto osoby nebo orgány použijí tyto informace pouze k těmto účelům. Tyto osoby nebo orgány mohou tyto informace zveřejnit v průběhu veřejných soudních jednání nebo v rozsudcích.

2. Ustanovení odstavce 1 nemohou být v žádném případě vykládána tak, že ukládají smluvnímu státu povinnost:

a) přijmout správní opatření odchylující se od jeho právních předpisů a jeho správní praxe nebo od správní praxe druhého smluvního státu;

b) poskytnout informace, které nelze získat na základě jeho právních předpisů nebo v rámci jeho běžné správní praxe nebo správní praxe druhého smluvního státu;

c) poskytnout informace vyzrazující obchodní, průmyslové nebo profesní tajemství, či obchodní postup, nebo informace, jejichž předání by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.“

III – **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (dále jen „SECIL“) je akciovou společností podle portugalského práva se sídlem v Outão (Portugalsko). V daňové oblasti podléhá zvláštnímu daňovému režimu pro skupiny společností.

20. Společnost SECIL byla založena v roce 1930 a zabývá se výrobou cementu. V roce 2009 držela 98,72% podíl na kapitálu společnosti Société des Ciments de Gabés SA (dále jen „Ciments de Gabés)“ se sídlem v Tunisu (Tunisko), jakož i 51,05% podíl na kapitálu společnosti Ciments de Sibline, S. A. L. (dále jen „Ciments de Sibline“) se sídlem v Bejrútu (Libanon).

21. V roce 2009 obdržela společnost SECIL dividendy od společnosti Ciments de Gabés ve výši 6 288 683,39 eura a od společnosti Ciments de Sibline ve výši 2 022 478,12 eura.

22. Poté, co byly obě dceřiné společnosti podrobeny zdanění, jedna v Tunisku a druhá v Libanonu, zdanila společnost SECIL tyto dividendy v Portugalsku, kde se na ně nevztahoval žádný mechanismus k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo ke zmírnění toto zdanění.

23. Společnost SECIL tak musela do Fazenda pública (státní rozpočet) na dani z příjmů právnických osob odvést celkově částku 4 587 208,20 eura.

24. Dne 29. května 2012 podala společnost SECIL námitku u Diretor de Finanças de Setúbal (finanční ředitelství v Setúbalu) s odůvodněním, že daň, kterou byly zatíženy dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabés a Ciments de Sibline, byly protiprávní, neboť portugalský zákon porušuje dohody, jež Evropské společenství uzavřelo s Tuniskem a Libanonem, jakož i SFEU, a to tím, že vylučuje uplatnění pravidel o zamezení ekonomickému dvojímu zdanění.

25. Tato námitka byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 10. října 2012, jež bylo společnosti SECIL sděleno dopisem ze dne 17. října 2012.

26. Společnost SECIL prodala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu, Portugalsko), kde v podstatě tvrdila, že skutečnost, že portugalské daňové orgány odmítly uplatnit režim zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, jenž byl v Portugalsku v platnosti v roce 2009 a je stanoven v čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC a v čl. 41 odst. 5 písm. b) a článku 45 EBF, nebyla v souladu ani s mezinárodním právem veřejným ani s unijním právem, neboť tento režim se vztahoval pouze na zisky vyplacené společnostmi, jež jsou daňovými rezidenty Portugalska, v členském státě Unie či Evropského hospodářského prostoru (EHP), v některé z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalština, nebo ve Východním Timoru. Toto rozdílné zacházení ve srovnání se zisky pocházejícími z Tuniska a Libanonu porušovalo podle společnosti SECIL dohody uzavřené mezi ES a Tuniskem a ES a Libanonem a články 49 SFEU a 63 SFEU.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu) se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje článek 31 dohody [mezi Evropským společenstvím a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněno právo usazování?

2) Pro případ kladné odpovědi, má právo usazování, které je ve výše uvedeném článku zakotveno, dopady, jichž se dovolává [SECIL], a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odpočtu stanovený v čl. 46 odst. 1 CIRC, jinak by bylo toto právo porušeno?

3) Představuje článek 34 dohody [mezi Evropským společenstvím a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu, což by znamenalo, že se volný pohyb kapitálu vztahuje na investici, kterou uskutečnila žalobkyně?

4) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném ustanovení zakotven, dopady, jichž se dovolává [SECIL], a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC, jinak by byla tato svoboda porušena?

5) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázky na ustanovení článku 89 dohody [mezi Evropským společenstvím a Tuniskem]?

6) Je vzhledem k tomu, že v případě Tuniské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, důvodné zacházet s dividendami vyplácenými společností [Ciments de Gabés], restriktivním způsobem [Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63]?

7) Představuje článek 31 dohody [mezi ES a Libanonem] ve spojení s čl. 33 odst. 2 téže dohody jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu?

8) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném článku zakotven, dopady, jichž se dovolává [SECIL], a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Libanonu, mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC?

9) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázky na ustanovení článku 85 dohody s Libanonem?

10) Je vzhledem k tomu, že v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799, důvodné zacházet s dividendami vyplacenými společností [Ciments de Sibline] restriktivním způsobem?

11) Je v projednávané věci použitelné ustanovení článku 56 ES [nyní článek 63 SFEU], a pokud ano, vyplývá z volného pohybu kapitálu, který je v tomto ustanovení zakotven, povinnost uplatnit na dividendy, které [SECIL] ve zdaňovacím období roku 2009 vyplatily společnosti [Ciments de Gabés] a [Ciments de Sibline], mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC, nebo případně mechanismus částečného odpočtu, který je stanoven v odstavci 8 téhož článku?

12) I pro případ, že by se mělo za to, že volný pohyb kapitálu je v projednávané věci použitelný, může být skutečnost, že na dotčené dividendy nebyly uplatněny mechanismy zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo zmírnění tohoto zdanění, které jsou stanoveny v portugalských právních předpisech platných v rozhodné době, odůvodněna okolností, že v případě Tuniské republiky ani v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799?

13) Brání ustanovení obsažené v doložce ‚standstill' uvedené v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU) využití volného pohybu kapitálu včetně dopadů, na něž poukazuje žalobkyně?

14) Nemá být uplatnění doložky ‚standstill', která je uvedena v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU), vyloučeno, jelikož byl v mezidobí zaveden režim daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanovený v čl. 41 odst. 5 písm. b) [režimu daňových výhod (dále jen ‚EBF')], a režim stanovený v článku 42 EBF pro dividendy pocházející ze zemí PALOP a z Východního Timoru?"

IV – **Řízení před Soudním dvorem**

28. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru podána dne 8. října 2014. Společnost SECIL, portugalská, řecká a švédská vláda a Evropská komise předložily písemná vyjádření.

29. Na základě čl. 61 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora byli účastníci řízení vyzváni k zodpovězení otázek Soudního dvora týkajících se vztahu mezi SFEU a evropsko-středomořskými dohodami, což tito účastníci řízení učinili.

30. Na jednání, které se konalo dne 18. listopadu 2015, společnost SECIL, portugalská vláda a Komise předložily ústní vyjádření.

V – **Analýza**

A – *Úvodní poznámky*

31. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je v judikatuře Soudního dvora svou povahou poněkud výjimečná, neboť se týká problematiky souběžné použitelnosti ustanovení SFEU a evropsko-středomořských dohod, konkrétně článků 49 SFEU, 63 SFEU a 64 SFEU a článků 31, 34 a 89 dohody mezi ES a Tuniskem a článků 31, 33 a 85 dohody mezi ES a Libanonem.

32. V tomto ohledu je zapotřebí připomenout, že podle ustálené judikatury představuje dohoda uzavřená Unií, pokud jde o Unii, akt přijatý jedním z jeho orgánů ve smyslu čl. 267 prvního pododstavce písm. b) SFEU, že ustanovení takové dohody tvoří nedílnou součást právního řádu Unie od vstupu této dohody v platnost a že v rámci tohoto právního řádu má Soudní dvůr pravomoc

rozhodovat o předběžných otázkách ohledně výkladu této dohody [5].

33. Soudní dvůr měl na tomto základě několikrát příležitost odpovědět na předběžnou otázku týkající se výkladu ustanovení evropsko-středomořských dohod, tedy dohod mezi EHS a Alžírskem [6], ES a Marokem [7], ES a Izraelem a ES a OOP [8], ES a Libanonem [9], ES a Egyptem [10] a ES a Tuniskem [11].

34. Žádná z těchto věcí se však nezabývala otázkou souběžné použitelnosti ustanovení SFEU a evropsko-středomořských dohod.

35. Totéž platí v případě věcí, v nichž vyvstaly otázky výkladu dohod o přidružení mezi EHS a Řeckem [12], EHS a Tureckem [13] a ES a Maďarskem [14], jakož i dohody o partnerství a spolupráci mezi ES a Ruskem [15].

5 — Viz rozsudky Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, body 3 až 6) týkající se Dohody zakládající přidružení mezi Evropským hospodářským společenstvím a Řeckem, která byla podepsána v Aténách dne 9. července 1961 a přijata jménem Společenství rozhodnutím Rady 63/106/EHS ze dne 25. září 1961 (Úř. věst. L 26, s. 293, dále jen „dohoda o přidružení mezi EHS a Řeckem“); Demirel (12/86, EU:C:1987:400, bod 7) týkající se Dohody zakládající přidružení mezi Evropským hospodářským společenstvím a Tureckem, která byla podepsána v Ankaře dne 12. září 1963 a uzavřena jménem Společenství rozhodnutím Rady 64/732/EHS ze dne 23. prosince 1963 (Úř. věst. L 217, s. 3685; Zvl. vyd. 11/11, dále jen „dohoda o přidružení mezi EHS a Tureckem“); Andersson a Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, body 26 a 27); Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, bod 27) a Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 19) týkající se Dohody o vytvoření Evropského hospodářského prostoru, která byla podepsána dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, p. 3, dále jen „Dohoda o EHP“) a schválena rozhodnutím Rady a Komise 94/1/ESUO, ES ze dne 13. prosince 1993 o uzavření Dohody o Evropském hospodářském prostoru mezi Evropskými společenstvími, jejich členskými státy a Rakouskou republikou, Finskou republikou, Islandskou republikou, Lichtenštejnským knížectvím, Norským královstvím, Švédským královstvím a Švýcarskou konfederací (Úř. věst. L 1, s. 1; Zvl. vyd. 11/52, s. 3).

6 — Viz Dohodu o spolupráci mezi Evropským hospodářským společenstvím a Alžírskou demokratickou a lidovou republikou, podepsanou v Alžíru dne 26. dubna 1976 a schválenou jménem Společenství nařízením Rady (EHS) č. 2210/78 ze dne 26. září 1978 (Úř. věst. L 263, s. 1; Zvl. vyd. 11/13, s. 1), která je předmětem analýzy Soudního dvora ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) a Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Viz Dohodu o spolupráci mezi Evropským hospodářským společenstvím a Marockým královstvím, podepsanou dne 27. dubna 1976 v Rabatu a schválenou jménem Společenství nařízením Rady (EHS) č. 2211/78 ze dne 26. září 1978 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 11/13, s. 1), která byla nahrazena Evropsko-středomořskou dohodou zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně jedné a Marockým královstvím na straně druhé, podepsanou v Bruselu dne 26. února 1996 a schválenou jménem uvedených Společenství rozhodnutím Rady a Komise 2000/204/ES, ESUO ze dne 24. ledna 2000 (Úř. věst. L 70, s. 1; Zvl. vyd. 11/33, s. 175). Tyto dohody byly předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) a Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549) a usnesení Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) a El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Viz Evropsko-středomořské dohodu zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Státem Izrael na straně druhé, podepsanou v Bruselu dne 20. listopadu 1995 (Úř. věst. L 147, s. 3; Zvl. vyd. 11/55, s. 167-335), a Evropsko-středomořskou prozatímní dohodu o přidružení týkající se obchodu a spolupráce mezi Evropským společenstvím na jedné straně a Organizací pro osvobození Palestiny (OOP) ve prospěch palestinské samosprávy na Západním břehu Jordánu a v pásmu Gazy na straně druhé, podepsanou v Bruselu dne 24. února 1997 (Úř. věst. L 187, s. 3; Zvl. vyd. 11/26, s. 122). Tyto dohody byly předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci, v níž byl vydán rozsudek Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Dohoda mezi ES a Libanonem již byla předmětem analýzy Soudního dvora ve věci, v níž bylo vydáno usnesení Mugraby v. Rada a Komise (C-581/11 P, EU:C:2012:466), a Tribunálu ve věci, v níž bylo vydáno usnesení Mugraby v. Rada a Komise (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Evropsko-středomořská dohoda s Egyptem, kterou se zakládá přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Egyptskou arabskou republikou na straně druhé, podepsaná v Lucemburku dne 25. června 2001 a schválená rozhodnutím Rady 2004/635 ze dne 21. dubna 2004, (Úř. věst. L 304, s. 38; Zvl. vyd. 11/51, s. 304). Tato dohoda byla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci, v níž byl vydán rozsudek Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Dohoda mezi ES a Tuniskem již byla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci, v níž byl vydán rozsudek Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), a analýzy Soudu prvního stupně ve věci, v níž byly vydány rozsudky Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia v. Rada a Komise (T-162/07, EU:T:2009:333) a ICF v. Komise (T-406/08, EU:T:2013:322, body 208 až 214).

12 — Dohoda o přidružení mezi EHS a Řeckem byla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci, v níž byl vydán rozsudek Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Dohoda o přidružení mezi EHS a Tureckem byla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věcech, v nichž bylo vydáno několik rozsudků, z nichž nejdůležitější je rozsudek Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Viz Evropskou dohodu zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Maďarskou republikou na druhé straně, jež byla uzavřena a schválena jménem Společenství rozhodnutím Rady a Komise 93/742/Euratom, ESUO, ES ze dne 13. prosince 1993 (Úř. věst. L 347, s. 1). Tato dohoda byla předmětem analýzy Soudního dvora ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia a ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04 až C-25/04, EU:C:2006:92) a Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612) a usnesení Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Viz Dohodu o partnerství a spolupráci, kterou se zakládá partnerství mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně jedné a Ruskou federací na straně druhé, podepsanou na Korfu dne 24. června 1994 a schválenou jménem Společenství rozhodnutím Rady a Komise 97/800/ESUO, ES, Euratom ze dne 30. října 1997 (Úř věst. L 327, s. 1; Zvl. vyd. 11/26, s. 356-357). Tato dohoda byla předmětem analýzy Soudního dvora ve věci, v níž byl vydán rozsudek Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Otázka souběžné použitelnosti ustanovení SFEU o volném pohybu kapitálu a ustanovení Dohody o EHP týkajících se téže svobody byly na druhou stranu předmětem několika žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce [16] i přímých žalob [17].

37. V projednávané věci však tato judikatura nebude příliš užitečná, neboť Soudní dvůr v ní opakovaně konstatoval, že „pravidla v nich obsažená, která zakazují omezení pohybu kapitálu a diskriminaci, jsou, co se týče vztahů mezi smluvními stranami Dohody o EHP, ať již jsou členy Unie nebo ESVO, totožná s pravidly, kterými právo Unie upravuje vztahy mezi členskými státy“ [18].

38. Vzhledem k tomu, že úroveň právní ochrany, kterou v této oblasti přiznává SFEU a Dohoda o EHP, je stejná, není rozhodné, zda jsou použitelná ustanovení SFEU či ustanovení Dohody o EHP. Otázka existence či neexistence vztahu hierarchie nebo přednosti mezi těmito ustanoveními tudíž v těchto věcech, v nichž se uplatnila jak SFEU, tak Dohoda o EHP, nevyvstávala.

39. To však není případ projednávané věci, v níž použitelná ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem nejsou totožná s ustanoveními SFEU. Na jednu stranu platí, že pokud mají ustanovení těchto dohod týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu přímý účinek, je jejich dosah omezen článkem 89 dohody mezi ES a Tuniskem a článkem 85 dohody mezi ES a Libanonem, jež omezují dosah těchto dohod v oblasti přímých daní. Na druhou stranu dohoda mezi ES a Tuniskem – na rozdíl od SFEU – neobsahuje doložku „standstill“, která by omezovala dosah volného pohybu kapitálu, kdežto doložka „standstill“ stanovená v článku 33 dohody mezi ES a Libanonem vylučuje z její působnosti převod zisků vyplývajících z investic učiněných v Libanonu fyzickými či právnickými osobami usazenými v Unii.

40. Může se tedy nabízet otázka, zda uplatnění ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem vylučuje uplatnění ustanovení SFEU nebo naopak.

41. Podle ustálené judikatury Soudního dvora „mají [dohody, které uzavřela Unie], přednost před akty sekundárního práva [Unie]“ [19], přičemž Soudní dvůr dodává, že „tato přednost na úrovni práva [Unie] se nevztahuje na právo primární“ [20].

42. Mezinárodní právo veřejné však nestanoví hierarchický vztah mezi různými smlouvami, které státy uzavřou. Jak totiž píše profesor Charles Rousseau, „není kelseniánská teorie – podle níž vede rozpor normy nižší právní síly s normou vyšší právní síly buď k její nicotnosti či její zrušitelnosti, nebo k uložení sankce odpovědnému orgánu – vzhledem k tomu, že byla vytvořena pro právní řády států a vychází z hierarchického vztahu orgánů a norem, relevantní pro řešení vzájemných rozporů

16 — Viz zejména rozsudky Andersson a Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) a Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) a usnesení projektart a další (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Viz zejména rozsudky Komise v. Belgie (C-522/04, EU:C:2007:405), Komise v. Nizozemsko (C-521/07, EU:C:2009:360), Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273) a Komise v. Německo (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Rozsudek Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 21). V tomto smyslu viz rovněž rozsudky Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, body 28 a 32), Komise v. Belgie (C-522/04, EU:C:2007:405, bod 44) a Komise v. Nizozemsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33) a usnesení projektart a další (C-476/10, EU:C:2011:422, body 34 a 35).

19 — Rozsudek Intertanko a další (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 42). V tomto smyslu viz rovněž rozsudky Komise v. Německo (C-61/94, EU:C:1996:313, bod 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, bod 25) a IATA a ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, bod 35).

20 — Rozsudek Kadi a Al Barakaat International Foundation v. Rada a Komise (C-402/05 P a C-415/05 P, EU:C:2008:461, body 285 a 308).

mezinárodních norem, neboť většina norem mezinárodního práva jsou normami smluvního typu, jež přijaly různé orgány, mezi nimiž není hierarchický vztah“[21], s výjimkou článku 103 Charty OSN[22] a norem *ius cogens*[23], které mají přednost před jakoukoli normou mezinárodního práva, jež by s nimi byla v rozporu[24].

43. Vzhledem k tomu, že však právní řád Unie typově patří do linie kelseniánské teorie a zakládá hierarchický vztah mezi normami, takže SFEU má přednost před mezinárodním právem veřejným, lze tento hierarchický vztah mezi normami uplatnit pouze v případě rozporu mezi ustanoveními různých použitelných smluv, s výjimkou případu, kdy by se jednalo o zjevný rozpor, který je možné vyřešit prostřednictvím výkladu[25].

44. Podle mého názoru neumožňuje několik okolností dospět k závěru o existenci takového rozporu mezi ustanoveními SFEU a dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem. Naopak, jak vyplývá z ustanovení SFEU o hlavních svobodách pohybu a jak uvádí čl. 1 odst. 2 druhá odrážka dohody mezi ES a Tuniskem a čl. 1 odst. 2 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem, je cílem těchto dohod „vytvořit podmínky pro postupnou liberalizaci obchodu se zbožím, službami a kapitálem“.

45. Jak Soudní dvůr několikrát konstatoval, cílem evropsko-středomořských dohod je „podporovat rozsáhlou spolupráci smluvních stran v zájmu prohloubení hospodářského a sociálního rozvoje [dotčeného třetího státu] a posilování jejich vztahů“[26].

46. Tím, že dohoda mezi ES a Tuniskem i dohoda mezi ES a Libanonem obsahují ustanovení zakládající svobodu usazování a volný pohyb kapitálu, ubírají se týmž směrem jako zásady, z nichž vychází SFEU a jejich cíle nejsou v rozporu s cíli SFEU.

47. Výše uvedený rozpor nemůže být ani důsledkem článků 89 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 85 dohody mezi ES a Libanonem.

48. Cílem těchto ustanovení je totiž pouze nerozšiřovat na státní příslušníky jiných smluvních stran výhody přiznané dohodami o zamezení dvojímu zdanění, jež byly uzavřeny jednou ze smluvních stran evropsko-středomořské dohody, nebránit přijímání a používání opatření zaměřených na prevenci podvodů nebo daňových úniků a nebránit používání příslušných ustanovení daňových předpisů smluvních stran, jež přiznávají rozdílné zacházení daňovým poplatníkům podle jejich místa trvalého bydliště.

21 — Rousseau, C., „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international“, *Revue générale de droit international public*, 1932, sv. 39, s. 133 až 136.

22 —
– „V případě rozporu mezi závazky členů Organizace podle této Charty a jejich závazky podle kterékoli jiné mezinárodní dohody, mají přednost závazky podle této Charty.“

23 — Podle článku 53 Vídeňské úmluvy platí, že „[k]aždá smlouva, která v době svého uzavření je v rozporu s imperativní normou obecného mezinárodního práva, je nulitní“. V tomto smyslu viz také článek 53 Vídeňské úmluvy o smluvním právu mezi státy a mezinárodními organizacemi nebo mezi mezinárodními organizacemi, uzavřené dne 21. března 1986.

24 — V tomto smyslu viz publikaci Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. vydání, Oxford University Press, 2012, s. 22 a 23, a Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties“, zveřejněnou v Berhardt, R., a Macalister-Smith, P., (vydání), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, body 4, 9 a 10, která je k dispozici na internetu na adrese: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result= 5&prd=EPIL.

25 — Viz Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public“, 1926, sv. IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, s. 231 a 267 až 274.

26 — Rozsudek Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, bod 29). V tomto smyslu viz rovněž rozsudky Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, bod 21) a Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, bod 27).

49. Ustanovení čl. 65 odst. 1 SFEU přebírá tytéž cíle a jelikož nehovoří o dohodách o zamezení dvojímu zdanění, neumožňuje žádné ustanovení SFEU tuniskému či libanonskému státnímu příslušníkovi získat výhodu přiznanou dohodou o zamezení dvojímu zdanění uzavřenou mezi Portugalskou republikou a jiným státem [27].

50. Stejně tak skutečnost, že dohoda mezi ES a Tuniskem neobsahuje doložku „standstill" omezující dosah volného pohybu kapitálu a že doložka „standstill" stanovená v článku 33 dohody mezi ES a Libanonem vylučuje z její působnosti převod zisků vyplývajících z investic učiněných v Libanonu osobami usazenými v Unii, nevytváří rozpor s článkem 64 SFEU.

51. Doložka „standstill", jež je v tomto článku stanovena ve prospěch omezení volného pohybu kapitálu, který byl v platnosti již dne 31. prosince 1993, neukládá povinnost tato omezení zachovávat a zakazuje rozšiřování jejich dosahu.

52. Jak tvrdí švédská vláda ve své písemné odpovědi na otázky položené Soudním dvorem, není tudíž namístě vycházet z existence hierarchického vztahu mezi normami. Je tak zapotřebí přezkoumat, zda nejsou ustanovení těchto dohod použitelná pouze na základě zásady *lex posterior derogat legi priori*.

53. Jedná se nejen o obecnou právní zásadu, jejíž existence v právu Unie byla uznána několika generálními advokáty Soudního dvora [28], ale také o zásadu mezinárodního práva zakotvenou v čl. 30 odst. 1, 3 a 4 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, uzavřené ve Vídni dne 23. května 1969 [29].

54. Podle mého názoru je v projednávané věci pravidlo zakotvené v čl. 30 odst. 3 Vídeňské úmluvy použitelné [30], z čehož vyplývá potřeba určit, která z obou dohod předchází které.

27 — V tomto smyslu viz rozsudek D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 58 až 63), v němž Soudní dvůr konstatoval, že „články [63 SFEU] a [65 SFEU] nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojímu zdanění […] nebylo […] rozšířeno na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou uvedené smlouvy" (bod 63). Je pravda, že – jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 55 tohoto rozsudku s poukazem na bod 59 rozsudku Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438) – „existují situace, ve kterých mohou být výhody bilaterální smlouvy přiznány i státním příslušníkům členského státu, který není účastníkem uvedené smlouvy". Platí tak, že „co se týče smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi členským státem a třetí zemí, na základě zásady národního zacházení je smluvní členský stát povinen poskytnout stálým provozovnám společností, které jsou nerezidenty, výhody stanovené ve smlouvě za stejných podmínek jako ty, které se uplatní na společnosti, které jsou rezidenty" (bod 56). Tato hypotéza však není relevantní ve věci dotčené v původním řízení.

28 — Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci Komise v. Rada (C-110/02, EU:C:2003:667, bod 33), generálního advokáta D. Ruize-Jaraba Colomera ve věci St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, bod 61), generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, bod 28), generálního advokáta J. Mazáka ve věci Komise v. Itálie (C-565/08, EU:C:2010:403, bod 30), názor generální advokátky J. Kokott ve věci přezkumu věci Komise v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, bod 48), stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, bod 59) a stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Spojené království v. Parlament a Rada (C-507/13, EU:C:2014:2394, bod 59).

29 — V tomto smyslu viz rovněž čl. 30 odst. 3 a 4 Vídeňské úmluvy o smluvním právu mezi státy a mezinárodními organizacemi nebo mezi mezinárodními organizacemi, uzavřené ve Vídni dne 21. března 1986. Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 37 rozsudku Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), „mezinárodní smluvní právo bylo kodifikováno především Vídeňskou úmluvou a […] pravidla obsažená v této úmluvě se použijí na dohodu uzavřenou mezi státem a mezinárodní organizací, jakou je Evropsko-středomořská dohoda s Egyptem, jelikož tato pravidla vyjadřují obecné mezinárodní obyčejové právo". V tomto smyslu viz rovněž rozsudek Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, body 40 a 41). Tato pravidla tudíž jsou […] závazná pro orgány [Unie] a jsou součástí právního řádu [Unie]" (rozsudek Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, bod 42).

30 — Pravidlo stanovené v čl. 30 odst. 3 Vídeňské úmluvy neznamená, že smluvní strany obou smluv musí být totožné. Naopak, jak vysvětluje Komise pro mezinárodní právo ve svých komentářích k návrhu článků týkajících se smluvního práva (ročenka Komise pro mezinárodní právo, 1966, sv. II, s. 216), „uvádí odstavec 3 obecné pravidlo, jež se uplatní v případě, že všechny smluvní strany (*za účasti či bez účasti dalších států*) uzavřou později smlouvu týkající se téhož předmětu" (zdůrazněno autorem tohoto stanoviska). V tomto smyslu viz také publikaci Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law*: *How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. vydání, Cambridge University Press, 2003, s. 381; Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 a 63; Mus, J. B., „Conflicts between treaties in international law", 1998, sv. XLV, *Netherlands International Law Review*, s. 208 a 219.

55. Dohodu mezi ES a Tuniskem i dohodu mezi ES a Libanonem je nutno pro účely ustanovení, jež jsou předmětem zájmu v projednávané věci, považovat za smlouvy pozdější než SFEU, a to i když byly uzavřeny dříve, než vstoupila v platnost Lisabonská smlouva. Pokud jde o volný pohyb kapitálu, převzala totiž SFEU pouze úpravu předchozí smlouvy. Konkrétně zákaz „[všech] omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“ [31], tak jak ho známe dnes, pochází z roku 1992 [32], tedy z dřívější doby, než byla uzavřena dohoda mezi ES a Tuniskem a dohoda mezi ES a Libanonem.

56. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že vzhledem k tomu, že podle čl. 30 odst. 3 Vídeňské úmluvy jsou všechny smluvní strany dřívější smlouvy, tedy SFEU, zároveň smluvními stranami smlouvy pozdější, tedy dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Lisabonem, jsou ustanovení SFEU použitelná pouze v rozsahu, v jakém nebyla nahrazena ustanoveními dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem.

57. Tento výklad je v jednotě s postojem, který zaujal generální advokát N. Jääskinen v bodě 28 svého stanoviska ve věci – jež se stejně jako věc projednávaná týkala volného pohybu kapitálu – Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), podle něhož „zásady *lex posterior derogat legi priori* a *lex specialis derogat legi generali* vylučují jakékoli použití čl. [64] odst. 1 [SFEU] na vztahy mezi členskými státy a Lichtenštejnským knížectvím“. Uplatnění článku 40 Dohody o EHP, která – stejně jako dohoda mezi ES a Tuniskem – neobsahovala doložku „standstill“, vylučovala uplatnění doložky „standstill“ stanovené ve SFEU [33].

B – *K první, druhé, třetí a sedmé předběžné otázce*

58. Svou první, druhou, třetí a sedmou otázkou se předkládající soud táže, zda článek 31 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 30 dohody mezi ES a Libanonem [34] (jež stanoví právo na usazení a volný pohyb služeb) na jedné straně a článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem (jež stanoví volný pohyb kapitálu) na straně druhé mají přímý účinek.

1. K volnému pohybu, který je předmětem věci v původním řízení

59. Těmto otázkám musí předcházet otázka, zda projednávaná věci spadá do oblasti práva na usazování nebo do oblasti volného pohybu kapitálu.

60. Ačkoli tato předchozí otázka, pokud jde o evropsko-středomořské dohody, do současné chvíle nevyvstala, existuje ohledně článků 49 (svoboda usazování) a 63 (volný pohyb kapitálu) SFEU ustálená judikatura Soudního dvora, kterou lze v projednávané věci použít.

61. Podle této judikatury se „na daňové zacházení s dividendami může vztahovat článek 49 SFEU týkající se svobody usazování a článek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu“ [35].

31 — Článek 63 odst. 1 SFEU.

32 — Viz článek 73 B ES vložený v roce 1992 prostřednictvím článku G.15 SEU a platný od 1. ledna 1994.

33 — Viz bod 31 rozsudku Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), v němž Soudní dvůr konstatoval, že „počínaje dnem 1. května 1995, kdy pro Lichtenštejnské knížectví vstoupila v platnost Dohoda o EHP, se již v oblastech, na něž se tato smlouva vztahuje, nemohou členské státy vůči Lichtenštejnskému knížectví dovolávat článku [64 SFEU]. V důsledku toho – a na rozdíl od tvrzení rakouské vlády – nemusí Soudní dvůr na základě tohoto ustanovení přezkoumat, zda omezení pohybu kapitálu mezi Rakouskem a Lichtenštejnskem, jež vyplývají ze zákona o převodech pozemků (Vorarlberger Grundverkehrsgesetz, VGVG), platila již v podstatě dne 31. prosince 1993, a zda tudíž mohla být na základě zmíněného článku zachována“. V tomto smyslu viz také rozsudek Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, body 19 až 22), v němž Soudní dvůr uplatnit pouze ustanovení Dohody o EHP.

34 — Žádná z otázek předkládajícího soudu neodkazuje na článek 30 Dohody mezi Společenství a Libanonem. Vzhledem k tomu, že se na tento článek odvolávají strany řízení, přidávám jej pro doplnění analýzy.

35 — Rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 89). V tomto smyslu viz také rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, bod 33) a Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 30).

62. Podle portugalské vlády spadá projednávaná věc výlučně do oblasti práva na usazování stanoveného v článku 31 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 30 dohody mezi ES a Libanonem, neboť společnost SECIL vykonává rozhodující vliv na své dceřiné společnosti Ciments de Gabés a Ciments de Sibline.

63. Jak však zdůrazňuje Komise, portugalská právní úprava, která je relevantní ve věci v původním řízení, nerozlišuje mezi dividendami přijatými společností-rezidentem na základě podílu zajišťujícího nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti, která tyto dividendy vyplácí, a umožňujícího určovat její činnosti, a dividendami přijatými na základě podílu, který vykonávání takového vlivu neumožňuje.

64. Naproti tomu „vnitrostátní právní úprava týkající se daňového zacházení s dividendami ze třetí země, která se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska článku 63 SFEU. Společnost-rezident členského státu tedy může bez ohledu na rozsah své účasti ve společnosti, která vyplácí dividendy a která je usazena ve třetí zemi, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takové právní úpravy (v tomto smyslu viz rozsudek A, C-101/05, EU:C:2007:804, body 11 a 27).“ [36]

65. V důsledku toho spadá projednávaná věc do oblasti volného pohybu kapitálu, pokud jde o SFEU.

66. Tato judikatura se mi jeví jako přenositelná na evropsko-středomořské dohody, jež – stejně jako SFEU – zahrnují ustanovení o právu na usazování a o volném pohybu kapitálu.

67. Jsem – stejně jako Komise – toho názoru, že projednávaná věc nespadá do oblasti práva na usazování stanoveného v článku 31 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 30 dohody mezi ES a Libanonem, ale do oblasti volného pohybu kapitálu upraveného v článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem. Není tedy namístě odpovídat na první, druhou ani na sedmou otázku v rozsahu, v jakém se týkají práva na usazování.

2. K oblasti působnosti článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem

68. Je zapotřebí posoudit, zda věc v původním řízení, která se týká daňového zacházení s dividendami zaplacenými společnostmi Ciments de Gabés a Ciments de Sibline jejich akcionáři, společnosti SECIL, spadá do oblasti působnosti článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem.

69. V tomto ohledu připomínám, že ačkoli článek 31 dohody mezi ES a Libanonem stanoví obecný zákaz omezení pohybu kapitálu, omezuje článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem tuto svobodu na „volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu se současnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází“.

70. V rámci výkladu pojmu „přímé investice“, který je uveden v čl. 64 odst. 1 SFEU, Soudní dvůr konstatoval, že „[tento] pojem […] se týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen za účelem výkonu hospodářské činnosti [37].

36 — Rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (C 35/11, EU:C:2012:707, bod 99). V tomto smyslu viz také rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 27 až 30).

37 — Rozsudek Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 34). V tomto smyslu viz také rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 180 a 181) a Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, bod 102).

71. Vzhledem k tomu, že „cíl vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy předpokládá, že akcie vlastněné akcionářem mu dávají buď na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech, nebo jinak možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly“ [38], jeví se mi jako nezpochybnitelné, že investice, jako je ta, kterou od roku 2000 uskutečnila společnost SECIL do kapitálu společnosti Ciments de Gabés a jež v roce 2009 dosahovala 98,72 % základního kapitálu této společnosti, tato kritéria dokonale splňuje.

72. Také v mezinárodním právu lze najít podobnou definici pojmu „investice“, kterou používá Úmluva o řešení sporů z investic mezi státy a občany druhých států: „Právní nauka má obecně za to, že investice předpokládá vklad, určitou dobu trvání a účast na provozních rizicích […]. Ze znění preambule [Úmluvy o řešení sporů z investic mezi státy a občany druhých států] lze dále dovodit kritérium příspěvku k hospodářskému rozvoji přijímajícího státu“ [39].

73. Projednávaná věc tudíž spadá do oblasti působnosti článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem.

3. K přímému účinku článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem

74. Je potřeba zdůraznit, že – jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 25 rozsudku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) ohledně čl. 64 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem – „[p]odle ustálené judikatury musí být ustanovení dohody uzavřené Společenstvím se třetími státy považováno za ustanovení s přímým účinkem, pokud s ohledem na své znění, jakož i na předmět a povahu dohody obsahuje jasnou a přesnou povinnost, jejíž provedení nebo účinky nejsou podřízeny vydání žádného pozdějšího aktu“ [40].

75. Pokud jde v první řadě o čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, stanoví se v něm, že „[*Unie] a Tunisko [zajistí] volný pohyb kapitálu* týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu se současnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází“ [41].

76. V článku 31 dohody mezi ES a Libanonem se stanoví, že „*pohyb kapitálu mezi [Unií] na jedné straně a Libanonem na straně druhé [není] omezen* a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo trvalého pobytu jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován“ [42].

77. Domnívám se, že – jak tvrdí společnost SECIL a Komise – se zde jedná o ustanovení jasná, přesná a bezpodmínečná do té míry, že zakládají velmi konkrétní povinnost, pokud jde o sledovaný cíl, aniž je k jejich vykonatelnosti zapotřebí nějakého dalšího aktu.

78. Jak ukazuje portugalská vláda ve svých písemných vyjádřeních, je jasnost, přesnost a bezpodmínečnost těchto ustanovení ještě průzračnější při porovnání s ustanoveními předmětných dohod v oblasti práva na usazování, jejichž programový charakter je nezpochybnitelný.

38 — Rozsudek Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 35).

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID Case No. ARB/00/4) Rozhodnutí o pravomoci vydané dne 23. července 2001, 2002, sv. 129 *Journal du droit international*, s. 196, bod 52. Několik rozhodčích soudů přijalo tuto definici pojmu „investice“. V tomto ohledu viz rozhodčí judikaturu citovanou v publikaci Gaillard, E., „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice“ en Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., a Wittich, S., (vydání), *International Investment Law for the 21st Century*: *Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403 a s. 411.

40 — V tomto smyslu viz také rozsudky Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, bod 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, bod 53) a Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, bod 21).

41 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

42 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

79. Článek 31 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 30 dohody mezi ES a Libanonem totiž obsahují pouze dohodu na dosažení dohody („an agreement to agree“) o rozsahu ochrany, jež má být přiznána státním příslušníkům členských států Unie, Libanonské republiky a Tuniské republiky. V tomto smyslu se tato ustanovení omezují na stanovení cíle, který se smluvní strany zavazují sledovat, a stanoví postup umožňující tohoto cíle dosáhnout.

80. Tento závěr není zpochybněn ustanovením čl. 34 odst. 2 dohody mezi ES a Tuniskem, které stanoví, že „[s]trany uskuteční vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi [Unií] a Tuniskem a úplně liberalizovat pohyb kapitálu, *jakmile budou splněny nezbytné podmínky*.“ [43]

81. Jak totiž zdůrazňuje Komise, vztahuje se toto ustanovení pouze na pohyb kapitálu, který není přímou investicí jako např. poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy, neboť přímé investice se řídí odstavcem 1 tohoto článku. Vzhledem k tomu, že se projednávaná věc týká přímých investic podle odstavce 1 uvedeného článku, nemá jeho odstavec 2 vliv na přímý účinek odstavce 1 téhož článku.

82. Pokud jde zadruhé o předmět a povahu dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem, které přenáší na jejich čl. 1 odst. 1 to, co Soudní dvůr konstatoval v bodě 27 svého rozsudku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), domnívám, že založení přidružení mezi Unií a jejím členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou a Libanonskou republikou na straně druhé, tak jak je stanoveno v těchto ustanoveních, je podpůrným důvodem pro konstatování, že jeho předmět a povaha jsou slučitelné s přímým účinkem článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem.

83. Z těchto důvodů jsem – stejně jako společnost SECIL, švédská vláda a Komise – tohoto názoru, že článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem mají přímý účinek, jehož se společnost SECIL může u předkládajícího soudu dovolávat.

C – *K páté a deváté předběžné otázce*

84. Svou pátou a devátou otázkou předkládající soud usiluje o vymezení dosahu článku 89 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 85 dohody mezi ES a Libanonem s cílem zjistit, zda do jejich oblasti působnosti spadá taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež nedovoluje úplný či případně částečný odpočet dividend pocházejících ze společností se sídlem nebo sídlem skutečného vedení mimo Unii či EHP.

85. Článek 89 první odrážka dohody mezi ES a Tuniskem a čl. 85 písm. a) dohody mezi ES a Libanonem stanoví, že tyto dohody nevedou k rozšíření výhod přiznaných členským státem v daňové oblasti prostřednictvím dohody o zamezení dvojímu zdanění.

86. Na rozdíl od portugalské vlády, která ohledně čl. 89 první odrážky dohody mezi ES a Tuniskem vychází při odpovědi na otázku z dohody o zamezení dvojímu zdanění, již uzavřela s Tuniskou republikou, se – stejně jako Komise – domnívám, že předmětem tohoto ustanovení je zamezení tomu, aby pravidlo stanovené v dohodě o zamezení dvojímu zdanění, kterou Portugalská republika uzavřela s *jiným* státem než Tuniskou republikou, bylo rozšířeno na tuniského rezidenta, pokud stát, v němž má tato osoba bydliště, není smluvní stranou takové dohody.

87. Společnost SECIL tak neusiluje o získání výhody přiznané dohodou o zamezení dvojímu zdanění, kterou Portugalská republika uzavřela s jiným státem než Tuniskou republikou.

88. Stejně tak tomu je v případě čl. 85 písm. a) dohody mezi ES a Libanonem.

43 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

89. Ustanovení čl. 89 druhá odrážka dohody mezi ES a Tuniskem a čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem umožňují smluvním stranám těchto dohod přijímat či uplatňovat jakákoli opatření určená k zabránění podvodům a daňovým únikům.

90. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nedošlo k žádnému nařčení z podvodu a daňového úniku, není namístě uvedená ustanovení uplatnit.

91. Konečně čl. 89 třetí odrážka dohody mezi ES a Tuniskem a čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem umožňují portugalským daňovým orgánům uplatňovat relevantní ustanovení svých daňových právních předpisů na daňové poplatníky, jež se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo.

92. Podle portugalské vlády jí tato ustanovení umožňují rozlišovat mezi daňovými poplatníky podle jejich místa bydliště nebo sídla a podle místa, kde je jejich kapitál investován.

93. Tento výklad uvedených ustanovení nesdílím, neboť přidává kritérium, které by mohlo odůvodnit rozdílné zacházení, totiž místo, kde je kapitál investován.

94. Společnost SECIL je kromě toho usazena v Portugalsku a předmětná ustanovení nedovolují, aby byla z tohoto důvodu diskriminována na základě sídla jejích dceřiných společností.

95. V tomto ohledu připomínám ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž „situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy zahraničního původu, [je] srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění“ [44].

96. Z těchto důvodu navrhuji Soudnímu dvoru, aby na pátou a devátou otázku odpověděl, že taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež nedovoluje úplný či případně částečný odpočet dividend pocházejících ze společností se sídlem nebo sídlem skutečného vedení mimo Unii či EHP, se nemůže opírat ani o článek 89 dohody mezi ES a Tuniskem ani o článek 85 dohody mezi ES a Libanonem.

D – *Ke čtvrté, šesté, osmé a desáté předběžné otázce*

97. Svou čtvrtou, šestou, osmou a desátou otázkou se předkládající soud táže, zda článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem je nutno vykládat v tom smyslu, že odporují právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež omezuje právo na zamezení dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených zisků na případy, kdy vyplácející společnost má sídlo nebo sídlo skutečného vedení na území Portugalska nebo je rezidentem jiného členského státu Unie či EHP, a v případě kladné odpovědi, jaké z toho plynou závěry.

1. K existenci omezení volného pohybu kapitálu, tak jak je zaručen článkem 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem, v portugalské právní úpravě

98. Jak jsem popsal nedávno v bodě 27 svého stanoviska ve věci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) pro oblast přímých daní a základních svobod, zjišťuje Soudní dvůr existenci diskriminace v podobě omezení, tedy porušení základních svobod, jež vyplývá z rozdílného zacházení mezi daňovými poplatníky, kteří se nacházejí v objektivně srovnatelné či totožné situaci, a daňovými poplatníky, jež se nacházejí v situaci rozdílné.

44 — Rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 37). V tomto smyslu viz také rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62) a Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 59).

99. Umožňuje to členským státům odůvodnit předmětné opatření jedním či více naléhavými důvody obecného zájmu, jež jsou vymezeny v judikatuře a na jejichž základě je obvykle nemožné diskriminaci odůvodnit, neboť ji lze odůvodnit pouze hledisky výslovně uvedenými ve SFEU, tedy veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a veřejným zdravím, jež v daňové oblasti nejsou příliš užitečné.

100. V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že volný pohyb kapitálu narušují vnitrostátní opatření, „která mohou odradit od investování v některém členském státě nerezidenty nebo odradit rezidenty uvedeného členského státu od investování v jiných státech“ [45].

101. Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 46 rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), „[z]a účelem určení, zda je rozdílné daňové zacházení diskriminační, je […] třeba zjistit, zda se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotyčné společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že diskriminace spočívá v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití téhož pravidla na odlišné situace“.

102. Pokud jde o zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, konstatoval Soudní dvůr opakovaně, že článek 63 SFEU ukládá „členskému státu, ve kterém existuje systém zamezení ekonomickému dvojímu zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty“ [46].

103. Pokud jde o projednávanou věc, předkládající soud uvádí, že článek 46 CIRC vyhrazuje právo na zamezení dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených dividend portugalským společnostem, jež splňují určité minimální požadavky týkající se výše základního kapitálu drženého ve vyplácející společnosti, hodnoty a trvání tohoto držení [47]. Toto zamezení má podobu plného odpočtu dotčených dividend od zdanitelného zisku portugalských společností. Částečný odpočet ve výši 50 % toto ustanovení přiznává v případě, že jeden z těchto minimálních požadavků není splněn.

104. Toto právo na plný či částečný odpočet však platí pouze v případě, kdy má vyplácející společnost sídlo nebo sídlo skutečného vedení na území Portugalska nebo je rezidentem jiného členského státu Unie či EHP.

105. Na druhou stranu společnosti, jež obdrží dividendy od společnosti, která má – jako v případě společností Ciments de Gabés a Ciments de Sibline – sídlo nebo sídlo skutečného vedení v třetím státě, jako je Tunisko a Libanon, podléhají dani z příjmů právnických osob se sazbou 23 %, pokud se na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění neuplatní sazba snížená.

106. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Portugalská republika takovou dohodu s Libanonskou republikou neuzavřela a že čl. 10 odst. 2 dohody uzavřené s Tuniskou republikou stanoví minimální sazbu ve výši 15 %.

107. Z výše uvedeného vyplývá, že je pro dividendy stanovena efektivní daňová sazba (pro dividendy tuniského původu nejvýše 15 % a pro dividendy libanonského původu nejvýše 23 %), zatímco u dividend pocházejících z Portugalska, EU či EHP činí tato sazba buď 0 % (plný odpočet), nebo 11,5 % (částečný odpočet ve výši 50 %).

45 — Rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 39). V tomto smyslu viz také rozsudky A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50) a Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 15).

46 — Rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38). V tomto smyslu viz také rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 72) a Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60).

47 — Je potřeba, aby podíl přijímající společnosti na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, činil nejméně 10 %, nebo aby nabývací hodnota tohoto podílu činila nejméně 20 milionů eur, přičemž tento podíl musí příjemce držet nepřetržitě po dobu jednoho roku.

108. Existuje tedy rozdílné zacházení mezi portugalskými daňovými poplatníky podle původu dividend, které obdrží.

109. Navíc není pochyb o tom, že se společnost SECIL nachází v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací portugalského daňového poplatníka, který obdrží dividendy pocházející z Portugalska, jiného členského státu Unie či z EHP [48].

110. V důsledku toho představuje rozdílné zacházení, jako je to, které vyplývá z předmětné portugalské právní úpravy ve věci v původním řízení, omezení zakázané v článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem.

2. K použitelnosti doložky „standstill“ stanovené v článku 33 dohody mezi ES a Libanonem

111. Jak připomíná švédská vláda, obsahuje dohoda mezi ES a Libanonem, na rozdíl od dohody mezi ES a Tuniskem, v článku 33 doložku „standstill“, která je podobná té, jež je obsažena v čl. 64 odst. 1 SFEU.

112. Článek 31 dohody mezi ES a Libanonem totiž zaručuje volný pohyb kapitálu pouze „s výhradou [článku] 33 […]“, který v odstavci 1 stanoví, že „[ustanovením] článk[u] 31 [není] dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi nimi existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, včetně investic do nemovitostí, a pokud jde o právo na usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy“.

113. V odstavci 2 tohoto článku je doplněno, že „[p]řevod investic učiněných v Libanonu rezidenty [Unie] nebo [v] [Unii] rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí […] není dotčen“.

114. Vzhledem k tomu, že se projednávaná věc týká režimu dividend, které vyplatila společnost Ciments de Sibline svému portugalskému akcionáři a jež plynou ze zisků z investic uskutečněných v Libanonu osobou se sídlem v Unii ve smyslu čl. 33 odst. 2 dohody mezi ES a Libanonem, mám za to, že doložka „standstill“ není na projednávanou věc použitelná.

115. Konečně je třeba posoudit, zda předmětné omezení může být odůvodněné.

3. K odůvodnění omezení

116. Svou šestou a desátou otázku se předkládající soud chce dozvědět, zda omezení volného pohybu kapitálu zaručeného dohodou mezi ES a Tuniskem a dohodou mezi ES a Libanonem může být odůvodněné, pokud neexistuje dohoda o spolupráci rovnocenná dohodě vytvořené směrnicí 77/799 [49].

117. Je s podivem, že s výjimkou článku 28 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 27 dohody mezi ES a Libanonem, jež stanoví možnost odůvodnit omezení volného pohybu zboží, a to ve znění téměř shodném se zněním článku 36 SFEU, neobsahují tyto dohody žádné důvody, které by byly rovnocenné s těmi, jež jsou uvedeny v čl. 45 odst. 3, čl. 52 odst. 1, článku 62 a čl. 65 odst. 1 písm. b) a odst. 2 SFEU, tedy důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a veřejného zdraví.

48 — Viz bod 95 tohoto stanoviska.

49 — Tato směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní (Úř. věst. L 64, s. 1).

118. I v tomto případě je však judikatura Soudního dvora týkající se vztahů mezi vnitrostátními přímými daněmi a ustanoveními SFEU o hlavních svobodách pohybu (zejména o svobodě usazování, volném pohybu služeb a volnému pohybu kapitálu) [50] přenositelná na problematiku projednávané věci.

119. Již jsem zdůraznil, výše uvedená omezení volného pohybu prostřednictvím vnitrostátních opatření v oblasti přímých daní jen zřídkakdy mohou být odůvodněna hledisky spojenými s veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností či veřejným zdravím. Jako doklad tohoto tvrzení uvádím, že žádný z přibližně 250 rozsudků Soudního dvora týkajících se slučitelnosti vnitrostátních daňových opatření se SFEU se nikdy o existenci či neexistenci těchto důvodů neopíral.

120. Veškerá další odůvodnění (či naléhavé důvody obecného zájmu), jež byly ústředním bodem těchto řízení, byla postupně a pouze prostřednictvím judikatury Soudního dvora začleněna do unijního práva (nejprve teoreticky a následně v konkrétních případech), ať už se jedná o daňovou soudržnost, nutnost zajistit účinnost daňové kontroly, boj proti podvodům a daňovým únikům nebo zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci.

121. Odkaz předkládajícího soudu na směrnici 77/799 (již označuje za „dohodu o spolupráci“) směřuje v tomto ohledu přímo k odůvodnění omezení svobod pohybu nutností zajistit účinnou daňovou kontrolu a bojovat proti daňovým únikům a daňovým podvodům, k nimž SFEU rovněž nic nestanoví. Judikatura Soudního dvora týkající se výkladu SFEU je na projednávanou věc použitelná tím spíše, že jde o volný pohyb kapitálu, u něhož SFEU počítá s uplatněním ve vztazích se třetími zeměmi.

122. Právě ve vztazích se třetími zeměmi Soudní dvůr uznal existenci důvodů pro omezení pohybu kapitálu, avšak toto uznání odmítl, pokud jde o omezení pohybu mezi členskými státy. V řadě rozsudků totiž Soudní dvůr konstatoval, že směrnice 77/799 umožňuje členským státům zajistit účinný výběr daní, aniž by musely zavádět omezení pohybu kapitálu. Nepoužitelnost směrnice na vztahy se třetími zeměmi zjevně mění situaci, ledaže by – jak konstatoval Soudní dvůr – existovala dohoda o zamezení dvojímu zdanění, jež by zahrnovala ustanovení o správní spolupráce mezi třetí zemí a členským státem, který přijal sporné daňové opatření [51].

123. Jak zdůrazňují portugalská a švédská vláda, pokud by z neexistence příslušných ustanovení v dohodě mezi ES a Tuniskem a dohodě mezi ES a Libanonem bylo dovozováno vyloučení jakýchkoli důvodů pro omezení volného pohybu kapitálu, byl by tím pro pohyb kapitálu směrem do Tuniska a Libanonu nebo z těchto zemí zaveden volnější režim než ten, který existuje pro pohyb kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, vůči němuž členské státy mohou stanovit určitá omezení v případě existence naléhavých důvodů obecného zájmu.

124. Jak konstatoval Mezinárodní soudní dvůr v rozsudku ze dne 25. září 1997, ve věci Gabčíkovo-Nagymaros (Maďarsko v. Slovensko) ohledně povinnosti účastníků řízení vykonávat dohody „v dobré víře“ v souladu s požadavkem článku 26 Vídeňské úmluvy [52], „tento posledně uvedený bod znamená, že v konkrétních případech musí cíl dohody a úmysl, v jakém účastníci řízení dohodu uzavřely, převážit nad jejím doslovným uplatněním. Zásada dobré víry ukládá smluvním stranám uplatňovat dohody rozumně a způsobem umožňujícím dosažení jejího cíle“ [53].

50 — Volný pohyb zboží totiž není dotčen přímými daněmi.

51 — Viz zejména rozsudky ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, body 91 až 100) a Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, body 33 až 51).

52 — V tomto smyslu viz také článek 26 Vídeňské úmluvy o smluvním právu mezi státy a mezinárodními organizacemi nebo mezi mezinárodními organizacemi, uzavřené dne 21. března 1986, a rozsudky Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, bod 47) a Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, bod 43).

53 — CIJ 1997, s. 7, bod 142.

125. Vzhledem k tomu, že se jeví jako velmi nepravděpodobné, že by autoři dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem měli v úmyslu přiznat absolutní svobodu pohybu kapitálu mezi Unií a těmito dvěma zeměmi, ačkoli pro pohyb kapitálu mezi členskými státy nebo mezi členskými státy a třetími zeměmi lze uložit určitá omezení, domnívám se, že omezení volného pohybu kapitálu by nebylo porušením dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem, pokud by bylo podloženo naléhavými důvody obecného zájmu, konkrétně důvody [54], na něž poukazuje předkládající soud.

126. Portugalská vláda, podporovaná švédskou vládou, se tudíž pro odůvodnění takových omezení, jaká jsou předmětem věci v původním řízení, dovolává účinnosti daňové kontroly a boje proti daňovým podvodům a daňovým únikům, neboť ani s Tuniskou republikou, ani s Libanonskou republikou neexistuje nástroj správní spolupráce podobný směrnici 77/799.

127. Portugalská vláda dodává, že mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou neexistuje dohoda o zamezení dvojímu zdanění a že mechanismus výměny informací, který je stanoven v článku 25 dohody mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, není pro tyto státy závazný, jak je tomu podle uvedené směrnice.

128. Vzhledem k tomu, že čl. 89 druhá odrážka dohody mezi ES a Tuniskem a čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem umožňují oběma smluvním stranám přijímat a uplatňovat jakákoli opatření určená k zabránění podvodům a daňovým únikům, mám z důvodu uvedeného v bodě 90 tohoto stanoviska za to, že jakékoli odůvodnění vycházející z tohoto základu musí být v projednávané věci od počátku odmítnuto.

129. Dodávám, že judikatura Soudního dvora připouští takové odůvodnění pouze u ustanovení, jež jsou specificky určena k tomu, aby ze zvýhodnění vyloučila čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je obejít daňové právní předpisy, což vůbec není předmětem projednávané věci [55]. Předmětné odůvodnění mimoto nikdy nebylo připuštěno v případě obecného předpokladu existence daňového podvodu.

130. Pokud jde o odůvodnění vycházející z účinnosti daňové kontroly v souvislosti s volným pohybem kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, Soudní dvůr již konstatoval, že toto odůvodnění „je přípustné, pouze pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, a pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedeného třetího státu získat z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout“ [56].

131. Jak uvádí předkládající soud, vyhrazuje článek 46 CIRC právo na zamezení dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených zisků portugalským společnostem, jež splňují určité minimální požadavky týkající se výše základního kapitálu drženého ve vyplácející společnosti, hodnoty a trvání tohoto držení [57].

132. V projednávané věci netvrdí ani portugalská vláda, ani předkládající soud, že by přiznání předmětného zvýhodnění záviselo „na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu“ [58].

54 — Soudní dvůr již akceptoval, že odůvodnění omezení je možné na základě naléhavých důvodů obecného zájmu v souvislosti s dohodou o přidružení mezi EHS a Tureckem. Viz např. rozsudky Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, bod 40) a Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, bod 37).

55 — Viz rozsudek ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26).

56 — Rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 84). V tomto smyslu viz také rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 67).

57 — Viz bod 103 a poznámku uvedenou v tomto stanovisku na straně 48 dole.

58 — Rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 84).

133. Pokud by předkládající soud dospěl v tomto bodě k opačnému závěru, mohla by se portugalská vláda dovolávat účinnosti daňové kontroly, avšak pouze ve vztahu k dividendám získaným od společnosti Ciments de Sibline z důvodu „neexistence smluvní povinnosti [Libanonu] údaje poskytnout“ [59].

134. V případě dividend od společnosti Ciments de Gabés by tomu bylo jinak, protože článek 25 dohody o zamezení dvojímu zdanění mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou stanoví mechanismus výměny informací [60].

135. Je však potřeba upřesnit, že pokud by přiznání předmětného zvýhodnění záviselo na podmínkách, jejichž splnění příslušné daňové orgány předmětné třetí země nemohou potvrdit, například proto, že se nejedná o informace, jejichž shromažďování spadá do jejich pravomoci, nemohlo by být přiznání tohoto zvýhodnění odmítnuto, aniž by daňový poplatník dostal možnost nezbytné informace předložit.

136. Z toho vyplývá závěr, že odmítnutí zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo zmírnění tohoto zdanění na základě právní úpravy, která je předmětem věci v původním řízení, nelze odůvodnit existencí naléhavého obecného zájmu.

4. K dopadům porušení článku 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článku 31 dohody mezi ES a Libanonem

137. Pro případ, že by Soudní dvůr konstatoval, že vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, porušuje článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem, pokládá předkládající soud Soudnímu dvoru otázku, zda by byl povinen uplatnit na dividendy, které společnost SECIL obdržela od společností Ciments de Gabés a Ciments de Sibline, mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC.

138. Úvodem je třeba připomenout, že „[z] ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva zakazujícími takovéto daně, jak je vyložil Soudní dvůr. Členské státy tedy v zásadě musí vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem“ [61].

139. Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že „pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržených v přímé souvislosti s touto daní“ [62].

140. Z tohoto pravidla existuje pouze jediná výjimka, a sice přenesení daně na jiné subjekty [63], a při neexistenci právní úpravy na unijní úrovni podléhá toto pravidlo vnitrostátním procesním pravidlům, s výhradou dodržení zásad rovnocennosti a efektivity [64].

141. Stejně tak je tomu v případě daní vybraných v rozporu s evropsko-středomořskými dohodami, jež „tvoří nedílnou součást […] unijního právního řádu“ [65].

59 — Rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 84).

60 — Viz body 85 až 87 tohoto stanoviska.

61 — Rozsudek Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 27). V tomto smyslu viz také rozsudky San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, bod 12), Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 202), Littlewoods Retail a další (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 24) a Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, bod 30).

62 — Rozsudek Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 28). V tomto smyslu viz také rozsudky Littlewoods Retail a další (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25) a Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250 bod 21).

63 — Viz rozsudek Lady & Kid a další (C-398/09, EU:C:2011:540 bod 20).

64 — Viz rozsudek Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, bod 23).

65 — Rozsudek Demirel (12/86, EU:C:1987:400, bod 7).

142. V tomto smyslu jsou portugalské daňové orgány povinny vrátit společnosti SECIL částky, jež byly vybrány v rozporu s článkem 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem, a to včetně úroků.

143. Tyto částky odpovídají rozdílu mezi částkou zaplacenou společností SECIL a částkou, kterou by tato společnost zaplatila, pokud by dividendy obdržené od společností Ciments de Gabés a Ciments de Sibline byly považovány za vyplacené společnostmi se sídlem nebo sídlem skutečného vedení na území Unie či EHP.

144. Z těchto důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na čtvrtou, šestou, osmou a desátou otázku odpověděl, že článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem je nutno vykládat tak, že odporují takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež omezuje právo na zamezení (úplné nebo částečné) dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených zisků na případy, kdy vyplácející společnost má sídlo nebo sídlo skutečného vedení na území Portugalska nebo je rezidentem jiného členského státu Unie či EHP. Částky obdržené v rozporu s těmito ustanoveními je nutno vrátit daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.

E – *K jedenácté a dvanácté předběžné otázce*

145. Svou jedenáctou a dvanáctou otázkou se předkládající soud chce dozvědět, zda článek 63 SFEU je nutno vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež neumožňuje odečíst od daňového základu dividendy obdržené společností se sídlem nebo sídlem skutečného vedení mimo Unii či EHP, ačkoli takový odpočet umožňuje, pokud společnosti vyplácející dividendy mají sídlo nebo sídlo skutečného vedení v členském státě Unie či EHP.

146. Jak jsem vysvětlil v bodech 40 až 57 tohoto stanoviska, použijí se ustanovení SFEU pouze tehdy, pokud jsou slučitelná s ustanoveními dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem, přičemž se mi jeví, že tomu tak v případě čl. 63 odst. 1 SFEU je.

147. Ze stejných důvodů jako v bodech 98 až 110 a 116 až 144 tohoto stanoviska se domnívám, že právní úprava, jako je portugalská právní úprava, která je předmětem projednávané věci, představuje omezení volného pohybu kapitálu, jež není odůvodněné.

F – *Ke třinácté předběžné otázce*

148. Svou třináctou otázkou se předkládající soud táže na použitelnost doložky „standstill“ uvedené v článku 64 SFEU ve věci v původním řízení.

149. Připomínám, že dohoda mezi ES a Tuniskem neobsahuje doložku „standstill“, která by byla srovnatelná s doložkou stanovenou v článku 64 SFEU, a že doložka „standstill“ obsažená v článku 33 dohody mezi ES a Libanonem je méně široká než tato doložka v článku 64 SFEU.

150. K přednostnímu uplatnění SFEU dochází pouze v případě jejího rozporu s ustanoveními mezinárodního práva a sekundárního práva Unie, které představuje dohoda mezi ES a Tuniskem a dohoda mezi ES a Libanonem, což podle mého názoru není případ projednávané věci.

151. Článek 64 SFEU totiž umožňuje, avšak neukládá používání omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, která existují ke dni 31. prosince 1993. Nic tedy členským státům nebrání od těchto omezení jednostranně nebo – jak v projednávané věci uvádí švédská vláda a Komise – formou mezinárodní smlouvy upustit, a to zcela (jako v případě dohody mezi ES a Tuniskem) nebo zčásti (jako v případě dohody mezi ES a Libanonem).

152. Na tuto otázku tedy není na místě odpovědět.

153. Pokud by však Soudní dvůr rozhodl jinak, bylo by zapotřebí posoudit, zda jsou splněny podmínky článku 64 SFEU.

154. Podle jeho odstavce 1 „[není] [č]lánkem 63 dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy“.

155. V tomto ohledu portugalská vláda uvádí, že i když se projednávaná věc týká článku 46 CIRC, ve znění platném v roce 2009, existovalo rovnocenné ustanovení již k 31. prosinci 1993.

156. Jak rozhodl Soudní dvůr v bodě 47 rozsudku Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), „[p]okud jde o časové kritérium stanovené čl. 64 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když je v zásadě na vnitrostátním soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému aktem Unie, Soudnímu dvoru přísluší, aby poskytl součásti výkladu toho unijního pojmu, který představuje referenční pojem pro použití odchylného režimu, upraveného tímto právem, na vnitrostátní právní předpisy ‚existující' ke stanovenému datu“.

157. Podle ustálené judikatury platí, že „jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po takto stanoveném datu není z tohoto samotného důvodu automaticky vyloučeno z odchylného režimu zavedeného dotčeným unijním aktem. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby omezilo nebo zrušilo překážku výkonu práv a svobod Unie stanovenou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádějí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným aktem [Unie]“ [66].

158. Pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že článek 64 SFEU je použitelný, musel by předkládající soud prověřit, zda bylo ke dni 31. prosince 1993 v platnosti ustanovení, které bylo svou podstatou totožné s ustanovením článku 46 CIRC v tom smyslu, že zakazovalo zamezení ekonomickému dvojímu zdanění v případě dividend obdržených ze třetích zemí. Pouze v takovém případě by se na omezení zavedené článkem 46 CIRC vztahovala doložka „standstill“ stanovená v článku 64 SFEU.

G – *Ke čtrnácté předběžné otázce*

159. Svou čtrnáctou předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda doložka „standstill“ stanovená v článku 64 SFEU není nepoužitelná z důvodu, že Portugalská republika zavedla režim daňového zvýhodnění investic v zahraničí smluvní povahy, stanovený v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režim stanovený v článku 42 EBF pro dividendy pocházející ze zemí PALOP a z Východního Timoru.

160. Tato otázka vychází z tvrzení společnosti SECIL, podle něhož Portugalská republika nemůže od uplatnění doložky „standstill“ upustit pouze v případech, kdy se uplatní zvláštní daňový režim podle čl. 41 odst. 5 písm. b) a článku 42 EBF.

161. Vzhledem k mé odpovědi na předchozí otázky nepovažuji za nutné na čtrnáctou otázku odpovídat.

66 — Rozsudek Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 48). V tomto smyslu viz také rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41), jakož i A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49).

162. Platí to tím spíše, že – jak uvádí Komise –, existence režimu zvláštních daňových výhod pro investice smluvní povahy a pro dividendy pocházející ze zemí PALOP a z Východního Timoru není v projednávané věci relevantním bodem.

163. Z těchto režimů vyplývá, že Portugalská republika již nemůže na dividendy pocházející ze zemí PALOP a z Východního Timoru uplatňovat svůj obecný režim týkající se dividend pocházejících ze třetích zemí, ale že musí uplatňovat tento zvláštní režim. Je nutno vyvodit závěr, že tím, že Portugalská republika přijala zvláštní režimy, rozhodla se zříct možnosti dovolávat se doložky „standstill“ stanovené v článku 64 SFEU, jejíž dosah lze omezit.

164. Pokud by vyvstala otázka rovného zacházení, spadala by výlučně do oblasti vnitrostátního práva a do pravomoci portugalských soudů.

VI – **Závěry**

165. Navrhuji tudíž Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky, které položil Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu), odpověděl takto:

„1) Článek 31 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, a článek 30 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006, nejsou použitelné ve věci v původním řízení, jež spadá výlučně do oblasti volného pohybu kapitálu.

2) Článek 34 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, a články 31 a 33 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006, jsou ustanovení jasná, přesná a bezpodmínečná a mají přímý účinek.

3) Článek 34 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, a články 31 a 33 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006, je nutno vykládat v tom smyslu, že odporují takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež omezuje právo na zamezení (úplné nebo částečné) dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených zisků na případy, kdy vyplácející společnost má sídlo nebo sídlo skutečného vedení na území Portugalska nebo je rezidentem jiného členského státu Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru. Částky obdržené v rozporu s těmito ustanoveními je nutno vrátit daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.

4) Vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež nedovoluje úplný či případně částečný odpočet dividend pocházejících ze společností se sídlem nebo sídlem skutečného vedení mimo Unii či Evropský hospodářský prostor, se nemůže opírat ani o článek 89 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, ani o článek 85 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006.

5) Článek 63 SFEU je nutno vykládat v tom smyslu, že odporuje takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem věci v původním řízení, jež vyhrazuje právo na zamezení (úplné nebo částečné) dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených zisků na případy, kdy vyplácející společnost má sídlo nebo sídlo skutečného vedení na území Portugalska nebo je rezidentem jiného členského státu Unie či Evropského hospodářského prostoru. Částky obdržené v rozporu s tímto ustanovením je nutno vrátit daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.“