Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 27. januar 2016 [1]

Sag C-464/14

SECIL - Companhia Geral de Cal e Cimento SA
mod
Fazenda Pública

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse — Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering — aftale EF-Tunesien — aftale EF-Libanon — frie kapitalbevægelser — restriktioner«

I – **Indledning**

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 63 TEUF og 64 TEUF samt artikel 31, 34 og 89 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998 [2] (herefter »aftalen EF-Tunesien«), og artikel 31, 33 og 85 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006 [3] (herefter »aftalen EF-Libanon«).

2. I forhold til de foregående sager, i hvilke der er fremsat præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af Euro-Middelhavsaftalerne, angår den foreliggende sag spørgsmål om frie kapitalbevægelser og dermed anvendelsen af såvel bestemmelserne i EUF-traktaten som bestemmelserne i de nævnte aftaler. Domstolen skal således for første gang behandle spørgsmålet om, hvorvidt traktatens eller aftalernes bestemmelser eventuelt har forrang.

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EUT L 97, s. 1.
3 — EUT L 143, s. 1.

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

1. EUF-traktaten

3. Artikel 63, stk. 1, TEUF bestemmer:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstater og tredjelande forbudt.«

4. Med artikel 64, stk. 1, TEUF indføres en beskyttelsesklausul hvorefter:

»Artikel 63 berører ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.«

5. Artikel 65, stk. 1-3, TEUF bestemmer:

»1. Bestemmelserne i artikel 63 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

2. Bestemmelserne i dette kapitel griber ikke ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med traktaterne.

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63.«

2. Aftalen EF-Tunesien

6. I artikel 31 i aftalen EF-Tunesien i afsnit III om »Etableringsret og tjenesteydelser« bestemmes det:

»1. Parterne er enige om at udvide anvendelsesområdet for aftalen, så den omfatter etableringsret for virksomheder fra den ene part på den anden parts område og liberalisering af tjenesteydelser præsteret af virksomheder fra den ene part over for modtagere af tjenesteydelser hos den anden part.

2. Associeringsrådet fremsætter de nødvendige henstillinger med hensyn til gennemførelsen af den i stk. 1 nævnte målsætning.

Ved formuleringen af disse henstillinger tager associeringsrådet hensyn til erfaringerne med gensidig indrømmelse af mestbegunstigelsesstatus og parternes respektive forpligtelser i henhold til den almindelige overenskomst om handel med tjenesteydelser, der er knyttet som bilag til aftalen om oprettelse af WTO, i det følgende benævnt GATS, særlig artikel V.

3. Gennemførelsen af denne målsætning er genstand for en første undersøgelse i associeringsrådet senest fem år efter denne aftales ikrafttræden.«

7. Denne aftales artikel 34 i kapitel I med overskriften »Løbende betalinger og kapitalbevægelser« i afsnit IV med overskriften »Betalinger, kapital, konkurrenceregler og andre økonomiske bestemmelser« bestemmer:

»1. Hvad angår transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter sikrer henholdsvis medlemsstaterne og Tunesien fra aftalens ikrafttræden frie kapitalbevægelser i forbindelse med direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf.

2. Parterne konsulterer hinanden med henblik på at lette kapitalbevægelserne mellem Fællesskabet og Tunesien og at liberalisere dem fuldstændigt, når de nødvendige betingelser herfor er opfyldt.«

8. Aftalens artikel 89 i kapitel I, afsnit VIII, med overskriften »Institutionelle, almindelige og afsluttende bestemmelser« bestemmer:

»Ingen bestemmelse i denne aftale må have til virkning:

— at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af

— at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse

— at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til bopæl.«

3. Aftalen EF-Libanon

9. Artikel 31 i aftalen EF-Libanon i kapitel I med overskriften »Løbende betalinger og kapitalbevægelser« i afsnit IV med overskriften »Betalinger, kapital, konkurrence og andre økonomiske bestemmelser« bestemmer:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser består der ingen restriktioner mellem Fællesskabet på den ene side og Libanon på den anden side for kapitalbevægelser og ingen forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller parternes statsborgeres bopæl eller det sted, hvor kapitalen er investeret, jf. dog artikel 33 og 34.«

10. I aftalens artikel 33 i samme kapitel 1 bestemmes det:

»1. Med forbehold af andre bestemmelser i denne aftale og andre internationale forpligtelser for Fællesskabet og Libanon berører bestemmelserne i artikel 31 og 32 ikke anvendelsen af restriktioner, der består mellem dem på tidspunktet for denne aftales ikrafttræden, hvad angår kapitalbevægelser mellem dem, der har berøring til direkte investeringer, herunder i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers optagelse på kapitalmarkederne.

2. Overførsel til udlandet af investeringer i Libanon foretaget af EF-valutaindlændinge eller i Fællesskabet foretaget af libanesiske valutaindlændinge og overskud deraf berøres dog ikke.«

11. Aftalens artikel 85 i afsnit VIII med overskriften »Institutionelle, almindelige og afsluttende bestemmelser« bestemmer:

»Med hensyn til direkte beskatning må ingen bestemmelse i denne aftale have til virkning:

a) at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af

b) at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse

c) at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til bopæl.«

B – *Folkeretten*

12. Ifølge artikel 1 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (FN's traktatsamling, bind 1155, s. 331, herefter »Wienerkonventionen«) med overskriften »Konventionens anvendelsesområde« finder denne anvendelse på traktater mellem stater.

13. Konventionens artikel 30 med overskriften »Anvendelse af successive traktater vedrørende samme emne« bestemmer:

»1. Med forbehold af De Forenede Nationers pagt, artikel 103, skal rettigheder og forpligtelser for stater, der er deltagere i successive traktater vedrørende samme emne afgøres i overensstemmelse med følgende bestemmelser.

[…]

3. Når alle deltagerne i den tidligere traktat også er deltagere i den senere traktat, men den tidligere traktat ikke er bragt til ophør eller suspenderet i henhold til artikel 59, finder den tidligere traktat kun anvendelse i den udstrækning dens bestemmelser er forenelige med den senere traktats bestemmelser.

4. Når deltagerne i den senere traktat ikke omfatter alle deltagerne i den tidligere:

(a) gælder for så vidt angår stater, der er deltagere i begge traktater, samme regel som fastsat i stk. 3

(b) er, for så vidt angår en stat, der er deltager i begge traktater, og en stat, der kun er deltager i den ene traktat, den traktat, i hvilken begge stater er deltagere, bestemmende for deres fælles rettigheder og forpligtelser.«

C – *Portugisisk ret*

14. Artikel 46 i lov om selskabsbeskatning (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, herefter »CIRC«) med overskriften »Ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte« bestemmer i den version, der var gældende i 2009:

»1 – I forbindelse med beregningen af det skattepligtige overskud for handelsselskaber eller almindelige borgerlige selskaber med handelsmålsætning, kooperativer og offentlige virksomheder hjemsted eller med faktisk ledelse i Portugal fradrages indtægter indeholdt i beskatningsgrundlaget svarende til udloddet udbytte, såfremt følgende krav er overholdt:

a) Selskabet, der udlodder udbyttet, har hjemsted eller har faktisk ledelse på samme område og er selskabsskattepligtigt uden at være fritaget herfor eller er underlagt den i artikel 7 nævnte beskatning

b) Det udbyttemodtagende selskab indgår ikke i ordningen om skattemæssig gennemsigtighed i henhold til artikel 6

c) Det udbyttemodtagende selskab har en direkte kapitalandel i det udbytteudloddende selskab på mindst 10% eller på en anskaffelsesværdi på mindst 20 mio. euro, som har været i dennes besiddelse uafbrudt i mindst ét år inden udlodningen, eller, hvis besiddelsen er kortere, såfremt kapitalandelen fastholdes i et yderligere tidsrum, således at den etårige periode opnås

[…]

5 – Bestemmelserne i stk. 1 finder ligeledes anvendelse, hvis en i Portugal hjemmehørende virksomhed har en kapitalandel, i henhold til betingelserne og vilkårene i det nævnte stykke, i et selskab hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, såfremt begge selskaber opfylder kravene i artikel 2 i [direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6)].

6 – Bestemmelserne i stk. 1-5 finder ligeledes anvendelse på indtægter indeholdt i beskatningsgrundlaget svarende til udloddet udbytte, der kan tilskrives et stabilt selskab beliggende på portugisisk område, en enhed med domicil i en anden EU-medlemsstat, som i henhold til de i denne medlemsstat gældende bestemmelser og vilkår ejer en del af selskabskapitalen i et selskab etableret i en medlemsstat, når disse to selskaber opfylder de krav og vilkår, der er opstillet i artikel 2 i direktiv 90/435.

[…]

8 – Det i stk. 1 nævnte fradrag udgør kun 50% af indtægterne indeholdt i beskatningsgrundlaget i form af:

a) udloddet udbytte, såfremt ingen af de i samme stykkes litra b) eller c) nævnte krav er opfyldt, samt for så vidt angår de indtægter, den associerede part modtager fra kapitalandelen i det udbytte, dennes partner har modtaget, såfremt det i stk. 1, litra a), nævnte krav er opfyldt i begge tilfælde

b) udbytte udloddet af et i en anden EU-medlemsstat hjemmehørende selskab, såfremt dette opfylder kravene i artikel 2 i direktiv 90/435, og ingen af de i stk. 1, litra c), nævnte krav er opfyldt

[…]«

15. Hvad angår skattefordele i forbindelse med investeringer, der følger af en kontrakt indgået mellem Den Portugisiske Republik og skatteyderen, bestemmer lov om skattefordele (Estatuto dos Benefícios Fiscais, herefter »EBF«) i artikel 41, stk. 5, litra b), i den version, der var gældende i 2009:

»5. Følgende skattemæssige fordele kan indrømmes til initiativtagere til […] investeringsprojekter:

[…]

b) ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning i henhold til betingelserne og vilkårene i [CIRC's artikel 46] i løbet af kontraktperioden, hvis investeringen sker i form af stiftelse eller erhvervelse af udenlandske selskaber.«

16. EBF's artikel 42 med overskriften »Ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af selskaber hjemmehørende i de portugisisksprogede afrikanske lande og i Den Demokratiske Republik Timor-Leste« bestemmer i den udgave, der var gældende i 2009:

»1 – Fradraget, der er fastlagt i [CIRC's artikel 46, stk. 1,] finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber af selskaber hjemmehørende i portugisisksprogede afrikanske lande og i Den Demokratiske Republik Timor-Leste, såfremt følgende krav er opfyldt:

a) Det udbyttemodtagende selskab er selskabsskattepligtigt og ikke fritaget herfor, og datterselskabet er underlagt en indkomstskat, der svarer til selskabsskat, og er ikke fritaget herfor.

b) Det udbyttemodtagende selskab har i en periode på mindst to år haft en direkte kapitalandel, der udgør mindst 25% af datterselskabets kapital.

c) Det udloddede udbytte stammer fra datterselskabets overskud, der er blevet beskattet med mindst 10%, og som ikke stammer fra aktiviteter, der genererer passive indtægter, dvs. royalties, kapitalgevinster og andre indtægter i forbindelse med værdipapirer, indtægter fra fast ejendom beliggende uden for det land, hvor selskabet er hjemmehørende, indtægter fra forsikringsvirksomhed, som hovedsageligt stammer fra forsikring af aktiver, der befinder sig uden for det land, hvor selskabet er hjemmehørende, eller forsikring af personer, som ikke har bopæl på dette område, samt indtægter fra egne banktransaktioner, som hovedsageligt ikke er rettet mod dette områdes marked.«

17. Aftalen mellem Den Portugisiske Republik og Den Tunesiske Republik om ophævelse af dobbeltbeskatning af indkomst, undertegnet i Lissabon den 24. februar 1999[4], bestemmer i artikel 10 med overskriften »Udbytte«, som findes i kapitel III med overskriften »Indkomstbeskatning«, følgende:

»1 – Udbytte, der udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2 – Et sådant udbytte kan dog også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men hvis modtageren er den retmæssige ejer af udbyttet, må den således pålignede skat ikke overstige 15% af bruttobeløbet af udbyttet.

[…]«

4 — *Diário da República* I, série A, nr. 77, af 31.3.2000, s. 1411.

18. Følgende fremgår af aftalens artikel 25 med overskriften »Udveksling af oplysninger« i kapitel V med overskriften »Særlige bestemmelser«:

»1 – De kontraherende staters kompetente myndigheder skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende skatter, der omfattes af overenskomsten, for så vidt som denne beskatning ikke strider mod overenskomsten. Udveksling af oplysninger er ikke begrænset af artikel 1. Alle oplysninger, der modtages af en kontraherende stat, skal behandles som hemmelige, på samme måde som oplysninger, der er opnået i henhold til denne stats interne lovgivning, og må kun meddeles til personer eller myndigheder (herunder domstole og forvaltningsmyndigheder), der er beskæftiget med ligning, opkrævning, inddrivelse, retsforfølgning med hensyn til eller klageafgørelser i forbindelse med de skatter, der er omfattet af overenskomsten. Sådanne personer eller myndigheder må kun benytte oplysningerne til de nævnte formål. De kan meddele oplysningerne under offentlige retshandlinger eller i retsafgørelser.

2 – Bestemmelserne i stk. 1 skal i intet tilfælde kunne fortolkes således, at der pålægges en kontraherende stat pligt til:

a) at udføre forvaltningsakter, der strider mod denne eller den anden kontraherende stats lovgivning og forvaltningspraksis

b) at meddele oplysninger, som ikke kan opnås i henhold til denne eller den anden kontraherende stats lovgivning eller normale forvaltningspraksis

c) at meddele oplysninger, som ville røbe nogen erhvervsmæssig, forretningsmæssig, industriel, kommerciel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode, eller oplysninger, hvis offentliggørelse ville stride mod almene interesser (ordre public).«

III – **Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (herefter »SECIL«) er et aktieselskab med hjemsted i Outão (Portugal). I skattemæssig henseende er SECIL der underlagt en særlig beskatningsordning for koncerner.

20. SECIL blev grundlagt i 1930 og fremstiller cement. I 2009 ejede det 98,72% af selskabskapitalen i Société des Ciments de Gabés SA (herefter »Ciments de Gabés«) med hjemsted i Tunis (Tunesien) samt 51,05% af selskabskapitalen i Ciments de Sibline, SAL (herefter »Ciments de Sibline«) med hjemsted i Beirut (Libanon).

21. I 2009 modtog selskabet udbytte for i alt 6 288 683,39 EUR fra Ciments de Gabés og 2 022 478,12 EUR fra Ciments de Sibline.

22. Efter at de to datterselskaber var blevet beskattet i henholdsvis Tunesien og Libanon, opgav SECIL udbyttet i Portugal, uden at der anvendtes nogen form for ordning om ophævelse eller lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning.

23. SECIL skulle således betale et samlet beløb på 4 587 208,20 EUR i selskabsskat til Fazenda pública (skattemyndighederne).

24. Den 29. maj 2012 indgav SECIL en intern klage til direktøren for skattekontoret i Setúbal (Diretor de Finanças de Setúbal) med den begrundelse, at beskatningen af udbyttet fra Ciments de Gabés og Ciments de Sibline var ulovlig, eftersom portugisisk ret var i strid med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon og med EUF-traktaten, idet den udelukkede anvendelsen af reglerne om ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning.

25. Klagen blev forkastet ved afgørelse af 10. oktober 2012, som blev meddelt SECIL ved skrivelse af 17. oktober 2012.

26. SECIL appellerede afgørelsen til Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon, Portugal) med påstand i det væsentlige om, at de portugisiske myndigheders afvisning af at anvende den ordning om ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning, der var gældende i Portugal i regnskabsåret 2009, og som var fastsat i CIRC's artikel 46, stk. 1 og 8, samt EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), og artikel 45, ikke var i overensstemmelse hverken med folkeretten eller med EU-retten, eftersom denne ordning kun fandt anvendelse på udbytte udloddet af selskaber med skattemæssigt hjemsted i Portugal, i en anden EU-medlemsstat, i et land i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), i et af de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, eller Timor-Leste. Ifølge SECIL var denne forskelsbehandling af udbytte fra Tunesien og Libanon i strid med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon samt artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon) besluttede derfor at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 31 i aftalen [EF-Tunesien] en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor etableringsfriheden bør finde anvendelse i den foreliggende sag?

2) I bekræftende fald indebærer den etableringsfrihed, der er fastlagt i den nævnte bestemmelse, som hævdet af SECIL, anvendelse af ordningen om fuldt fradrag i henhold til CIRC's artikel 46, stk. 1, for det udbytte, SECIL modtog fra sit datterselskab i Tunesien, idet etableringsfriheden ellers vil blive krænket?

3) Er artikel 34 i aftalen [EF-Tunesien] en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i den foreliggende sag, og således at sagsøgerens investeringer skal betragtes som værende omfattet heraf?

4) I bekræftende fald medfører de frie kapitalbevægelser i henhold til den nævnte bestemmelse da den konsekvens, som [SECIL] hævder, at ordningen om fuldt fradrag i medfør af CIRC's artikel 46, stk. 1, finder anvendelse på det udbytte, [SECIL] har modtaget fra sit datterselskab i Tunesien?

5) Medfører bestemmelserne i artikel 89 i aftalen EF-Tunesien, at de foregående spørgsmål skal besvares bekræftende?

6) Er det berettiget, at det af [Ciments de Gabés] udloddede udbytte underlægges en restriktiv behandling, når der for Den Tunesiske Republiks vedkommende ikke er indgået en samarbejdsaftale i henhold til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [EFT 1977 L 336, s. 15]?

7) Udgør bestemmelserne i artikel 31 i aftalen [EF-Libanon], sammenholdt med samme aftales artikel 33, stk. 2, en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor de frie kapitalbevægelser finder anvendelse på nærværende sag?

8) I bekræftende fald medfører de frie kapitalbevægelser i henhold til de nævnte bestemmelser den konsekvens, som [SECIL] hævder, at ordningen om fuldt fradrag i medfør af CIRC's artikel 46, stk. 1, finder anvendelse på det udbytte, [SECIL] har modtaget fra sit datterselskab i Libanon?

9) Medfører bestemmelserne i artikel 85 i aftalen [EF-Libanon], at de foregående spørgsmål skal besvares bekræftende?

10) Er det berettiget, at det af [Ciments de Sibline] udloddede udbytte underlægges en restriktiv behandling, når der for Den Libanesiske Republiks vedkommende ikke er indgået en samarbejdsaftale i henhold til direktiv 77/799?

11) Finder bestemmelserne i artikel 56 EF [(nu) artikel 63 TEUF] anvendelse i nærværende sag, og hvis svaret er ja, følger det da af de bestemmelser om frie kapitalbevægelser, som er nedfældet i denne artikel, at den ordning om fuldt fradrag, som er fastlagt i CIRC's artikel 46, stk. 1, for det af SECIL modtagne udbytte i regnskabsåret 2009 fra [Ciments de Gabés] og [Ciments de Sibline], skal anvendes, eller at det i stedet er den ordning om delvist fradrag, som er fastlagt i samme artikel, stk. 8, der skal anvendes?

12) Selv hvis det konkluderes, at de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i nærværende sag, kan den manglende anvendelse af de i den portugisiske lovgivning på daværende tidspunkt fastlagte ordninger om ophævelse af eller lempelse for den økonomiske dobbeltbeskatning på det i sagen omhandlede udbytte da begrundes ved, at der hverken med Den Tunesiske Republik eller Den Libanesiske Republik er indgået en samarbejdsaftale i henhold til direktiv 77/799?

13) Er bestemmelserne i den i artikel 57, stk. 1, EF (nu artikel 64 TEUF) omhandlede beskyttelsesklausul til hinder for en gennemførelse af de frie kapitalbevægelser med de konsekvenser, sagsøgeren har fremført?

14) Bør den i artikel 57, stk. 1, EF (nu artikel 64 TEUF) omhandlede beskyttelsesklausul ikke finde anvendelse, da ordningen om skattemæssige fordele ved aftalebaserede investeringer i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), samt den i EBF's artikel 42 fastlagte ordning om udbytte hidrørende fra de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, og Timor-Leste i mellemtiden er blevet indført?«

IV – **Retsforhandlingerne ved Domstolen**

28. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 8. oktober 2014. SECIL, den portugisiske, den græske og den svenske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

29. I henhold til artikel 61, stk. 1, i Domstolens procesreglement blev parterne bedt om at besvare Domstolens spørgsmål vedrørende forholdet mellem EUF-traktaten og Euro-Middelhavsaftalerne, hvilket de gjorde.

30. SECIL, den portugisiske regering og Kommissionen fremsatte deres mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 18. november 2015.

V – **Bedømmelse**

A – *Indledende bemærkninger*

31. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse frembyder et særligt kendetegn, der er forholdsvist sjældent i Domstolens retspraksis, idet den vedrører problematikken omkring en samtidig anvendelse af EUF-traktatens bestemmelser og bestemmelserne i Euro-Middelhavsaftalerne, nemlig artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 64 TEUF samt artikel 31, 34 og 89 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31, 33 og 85 i aftalen EF-Libanon.

32. Det bemærkes i denne forbindelse, at en aftale indgået af Unionen og et eller flere tredjelande ifølge fast retspraksis for så vidt angår Unionen udgør en retsakt udstedt af en af dens institutioner som omhandlet i artikel 267, stk. 1, litra b), TEUF, at bestemmelserne i en sådan aftale fra aftalens ikrafttræden udgør en integrerende del af Unionens retsorden, og at Domstolen i henhold til denne retsorden har bemyndigelse til at træffe præjudiciel afgørelse om fortolkningen af denne aftale [5].

33. På denne baggrund har Domstolen ofte haft lejlighed til at besvare præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af bestemmelserne i Euro-Middelhavsaftalerne, dvs. aftalerne EØF-Algeriet [6], EF-Marokko [7], EF-Israel og EF-PLO [8], EF-Libanon [9], EF-Egypten [10] samt EF-Tunesien [11].

34. Ingen af disse sager rejste dog spørgsmålet om den samtidige anvendelse af EUF-traktatens bestemmelser og Euro-Middelhavsaftalerne.

5 — Jf. domme Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, præmis 3-6) aftale om associering mellem Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og Grækenland, undertegnet i Athen den 9.7.1961, indgået på vegne af Fællesskabet ved Rådets afgørelse 63/106/EØF af 25.9.1961 (EFT Anden Serie I, 1a, s. 3, herefter »associeringsaftalen EØF/Grækenland«), Demirel (12/86, EU:C:1987:400, præmis 7) om aftale om associering mellem Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og Tyrkiet, undertegnet i Ankara den 12.9.1963, indgået på vegne af Fællesskabet ved Rådets afgørelse 64/732/EØF af 23.12.1963 (JO 1964, L 217, s. 3685, herefter »associeringsaftalen EØF/Tyrkiet«), Andersson og Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, præmis 26 et 27), Ospelt og Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, præmis 27) og Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 19) om aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, undertegnet den 2.5.1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«) og godkendt ved Rådets og Kommissionens afgørelse 94/1/EKSF, EF af 13.12.1993 om indgåelse af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde mellem De Europæiske Fællesskaber, deres medlemsstater og Republikken Finland, Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein, Kongeriget Norge, Det Schweiziske Forbund, Kongeriget Sverige og Republikken Østrig (EFT 1994 L 1, s. 1).

6 — Jf. samarbejdsaftalen mellem Det europæiske økonomiske Fællesskab og Den demokratiske Folkerepublik Algeriet, undertegnet i Algier den 26.4.1976 og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets forordning (EØF) nr. 2210/78 af 26.9.1978 (EFT L 263, s. 1), som Domstolen prøvede i de sager, der gav anledning til domme Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) og Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Jf. samarbejdsaftalen mellem Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og Kongeriget Marokko, undertegnet i Rabat den 27.4.1976 og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets forordning (EØF) nr. 2211/78 af 26.9.1978 (EFT L 264, s. 1), erstattet af Euro-Middelhavsaftalen om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Kongeriget Marokko på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 26.2.1996 og godkendt på Fællesskabernes vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 2000/204/EF, EKSF af 24.1.2000 (EFT L 70, s. 1). Disse aftaler har været genstand for anmodninger om præjudiciel afgørelse i de sager, der gav anledning til domme Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) og Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549) samt kendelser Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) og El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Jf. Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Staten Israel på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 20.11.1995 (EFT 2000 L 147, s. 3), og Euro-Middelhavs-interimsassocieringsaftalen om handel og samarbejde mellem Det Europæiske Fællesskab på den ene side og Den Palæstinensiske Befrielsesorganisation (PLO) til fordel for Vestbredden og Gaza-stribens Palæstinensiske Myndighed på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 24.2.1997 (EFT 1997 L 187, s. 3). Disse aftaler har været genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse i den sag, der gav anledning til dom Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Domstolen har allerede prøvet aftalen EF-Libanon i den sag, der gav anledning til kendelse Mugraby mod Rådet og Kommissionen (C-581/11 P, EU:C:2012:466), ligesom Retten har prøvet aftalen i den sag, der gav anledning til kendelse Mugraby mod Rådet og Kommissionen (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Jf. Euro-Middelhavsaftalen om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Arabiske Republik Egypten på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 25.6.2001, godkendt ved Rådets afgørelse 2004/635/EF af 21.4.2004 (EUT L 304, s. 38). Denne aftale har været genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse i den sag, der gav anledning til dom Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Aftalen EF-Tunesien har allerede været genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse i den sag, der gav anledning til dom Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), og Retten har allerede behandlet den i de sager, der gav anledning til domme Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia mod Rådet og Kommissionen (T-162/07, EU:T:2009:333) og ICF mod Kommissionen (T-406/08, EU:T:2013:322, præmis 208-214).

35. Det samme gælder de sager, der gav anledning til spørgsmål om fortolkning af associeringsaftalerne EØF-Grækenland [12], EØF-Tyrkiet [13] og EF-Ungarn [14], samt partnerskabs- og samarbejdsaftalen EF-Rusland [15].

36. Spørgsmålet om en samtidig anvendelse af EUF-traktatens og EØS-aftalens bestemmelser om frie kapitalbevægelser har derimod været genstand for adskillige anmodninger om præjudiciel afgørelse [16] og direkte søgsmål [17].

37. Denne retspraksis kan dog ikke anvendes i den foreliggende sag, eftersom Domstolen ofte har fastslået, at »de regler, der forbyder restriktioner for kapitalbevægelser og forskelsbehandling, som bestemmelserne omtaler – med hensyn til relationerne mellem de stater, der er parter i EØS-aftalen, hvad enten det drejer sig om EU-medlemsstater eller EFTA-stater – er identiske med de regler, der i EU-retten gælder for relationerne mellem medlemsstaterne« [18].

38. Da retsbeskyttelsesniveauet i EUF-traktaten og i EØS-traktaten er det samme på dette område, er det uvæsentligt, om de gældende bestemmelser er EUF-traktatens bestemmelser eller EØS-aftalens bestemmelser. Derfor opstod spørgsmålet om et hierarki eller en prioritering mellem disse bestemmelser ikke i de nævnte sager, hvor såvel EUF-traktaten som EØS-traktaten fandt anvendelse.

39. Det samme gør sig ikke gældende i den foreliggende sag, hvor de gældende bestemmelser i aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon ikke er de samme som EUF-traktatens bestemmelser. Hvis det antages, dels at bestemmelserne i aftalerne om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser har en direkte virkning, er deres rækkevidde begrænset af artikel 89 i aftalen EF-Tunesien og artikel 85 i aftalen EF-Libanon, der begrænser nævnte aftalers rækkevidde på området for direkte beskatning. Dels indeholder aftalen EF-Tunesien i modsætning til EUF-traktaten ingen beskyttelsesklausuler, der begrænser rækkevidden af frie kapitalbevægelser, mens beskyttelsesklausulen i artikel 33 i aftalen EF-Libanon fra sit anvendelsesområde udelukker overførsel til udlandet af overskud af investeringer i Libanon foretaget af fysiske eller juridiske personer hjemmehørende i Unionen.

40. Spørgsmålet er således, om anvendelsen af bestemmelserne i aftalen EF-Tunesien og aftalen EF-Libanon udelukker anvendelsen af EUF-traktatens bestemmelser og omvendt.

12 — Associeringsaftalen EØF-Grækenland har været genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse i den sag, der gav anledning til dom Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Associeringsaftalen EØF-Tyrkiet har været genstand for anmodninger om præjudiciel afgørelse i sager, der har givet anledning til en række domme, hvoraf den vigtigste er dom Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Jf. Europaaftalen om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og medlemsstaterne på den ene side og Republikken Ungarn på den anden side, indgået og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 93/742/Euratom, EKSF, EF af 13.12.1993 (EFT L 347, s. 1). Domstolen har behandlet denne aftale i de sager, der gav anledning til domme Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia og ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04 – C-25/04, EU:C:2006:92) og Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612) samt kendelse Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Jf. partnerskabs- og samarbejdsaftalen mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Russiske Føderation på den anden side, undertegnet på Korfu den 24.6.1994 og godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 97/800/EKSF, EF, Euratom af 30.10.1997 (EFT L 327, s. 1). Domstolen har behandlet denne aftale i den sag, der gav anledning til dom Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — Jf. bl.a. domme Andersson og Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), Ospelt og Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) og Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) samt kendelse projektart m.fl. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405), Kommissionen mod Nederlandene (C-521/07, EU:C:2009:360), Kommissionen mod Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273) og Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 21). Jf. ligeledes i denne retning domme Ospelt og Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, præmis 28 og 32), Kommissionen mod Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405, præmis 44) og Kommissionen mod Nederlandene (C-521/07, EU:C:2009:360, præmis 33) samt kendelse projektart m.fl. (C-476/10, EU:C:2011:422, præmis 34 og 35).

41. Følgende fremgår af Domstolens faste retspraksis, »aftaler, der indgås af [Unionen] har derfor forrang for afledte [EU-retsakter]« [19], idet Domstolen har tilføjet, at »[d]enne forrang på [EU-plan] [gælder ikke] for primær ret« [20].

42. Den internationale folkeret indeholder imidlertid ingen rangordning mellem de forskellige traktater indgået af staterne. Som professor Charles Rousseau har skrevet, »[Kelsens doktrin, hvorefter modstrid mellem en underordnet regel og en overordnet regel bevirker, at den underordnede regel bliver en nullitet, eller at den kan annulleres, eller giver anledning til en sanktion mod det ansvarlige organ], der er udarbejdet med henblik på den statslige ordning, kan ikke anvendes til at afgøre konflikter mellem internationale normer, eftersom størstedelen af bestemmelserne i folkeretten er overenskomstmæssige regler, der stammer fra særskilte og ikke-rangordnede organer« [21], med undtagelse af artikel 103 i De Forenede Nationers Pagt [22] og bestemmelserne jus cogens [23], der har forrang for alle andre modstridende bestemmelser i folkeretten [24].

43. Eftersom EU's retsorden indgår i Kelsens doktrin og etablerer en rangorden mellem bestemmelserne, hvorefter EUF-traktatens bestemmelser har forrang frem for den internationale folkeret, er det kun muligt at anvende denne rangorden i tilfælde af et modsætningsforhold mellem bestemmelserne i de forskellige gældende traktater, medmindre der er tale om en åbenlys konflikt, der kan løses gennem fortolkning [25].

44. Efter min opfattelse er der flere ting, der ikke gør det muligt at godtgøre, at der foreligger et sådant modsætningsforhold mellem EUF-traktatens bestemmelser og aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon. Tværtimod har disse aftaler ligesom EUF-traktatens bestemmelser om de store friheder, og som det fremgår af artikel 1, stk. 2, andet led, i aftalen EF-Tunesien og artikel 1, stk. 2, litra b), i aftalen EF-Libanon til formål »at fastsætte betingelserne for en gradvis liberalisering af udvekslingen af varer, tjenesteydelser og kapital«.

45. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, har Euro-Middelhavsaftalerne til »formål at fremme et globalt samarbejde mellem de kontraherende parter med henblik på at bidrage til [det berørte tredjelands] økonomiske og sociale udvikling og fremme en styrkelse af deres indbyrdes forbindelser« [26].

46. Når aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon indeholder bestemmelser om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser, ligger de således i forlængelse af de principper, der ligger til grund for EUF-traktaten, og de forfølger ikke mål, der er i strid med denne traktat.

19 — Dom Intertanko m.fl. (C-308/06, EU:C:2008:312, præmis 42). Jf. ligeledes i denne retning domme Kommissionen mod Tyskland (C-61/94, EU:C:1996:313, præmis 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, præmis 25) og IATA og ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, præmis 35).

20 — Dom Kadi og Al Barakaat International Foundation mod Rådet og Kommissionen (C-402/05 P og C-415/05 P, EU:C:2008:461, præmis 285 og 308).

21 — C. Rousseau, »De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international«, *Revue générale de droit international public*, 1932, bind 39, s. 133-136.

22 — »I tilfælde af konflikt mellem de forpligtelser, der påhviler de Forenede Nationers medlemmer ifølge denne pagt, og deres forpligtelser ifølge enhver anden mellemfolkelig overenskomst går deres forpligtelser ifølge denne pagt forud for de sidstnævnte.«

23 — Det fremgår af Wienerkonventionens artikel 53, at »[e]n traktat er ugyldig, hvis den på indgåelsestidspunktet strider imod en tvingende norm i almindelig mellemfolkelig ret«. Jf. i denne retning artikel 53 i Wienerkonventionen om traktatret mellem stater og internationale organisationer og mellem internationale organisationer, indgået i Wien den 21.3.1986.

24 — Jf. i denne retning J. Crawford, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. udgave, Oxford University Press, 2012, s. 22 og 23, N. Matz-Lück, »Conflicts between treaties« offentliggjort i R. Berhardt og P. Macalister-Smith, (red.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, punkt 4, 9 og 10, der findes på følgende internetadresse: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Jf. H. Kelsen, »Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public«, 1926, bind IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, s. 231, s. 267-274.

26 — Dom Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, præmis 29). Jf. ligeledes i denne retning domme Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, præmis 21) og Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, præmis 27).

47. Ovennævnte modsætningsforhold kan heller ikke følge af artikel 89 i aftalen EF-Tunesien og artikel 85 i aftalen EF-Libanon.

48. Formålet med disse bestemmelser er ganske enkelt, at de fordele, der indrømmes med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indgået af en af parterne i Euro-Middelhavsaftalen, ikke udvides til andre parter, at vedtagelsen og anvendelsen af alle foranstaltninger med henblik på bekæmpelse af svig og skatteunddragelse ikke forhindres, og at de kontraherende parters anvendelse af bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted, ikke hindres.

49. De samme mål fremgår af artikel 65, stk. 1, TEUF, og da der ikke er tale om aftaler om at undgå dobbeltbeskatning, er der intet i EUF-traktaten, der gør det muligt for en hjemmehørende i Tunesien eller Libanon at opnå en fordel indrømmet ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Den Portugisiske Republik og en anden stat [27].

50. På samme måde skaber den omstændighed, at aftalen EF-Tunesien ikke indeholder nogen beskyttelsesklausuler, der begrænser rækkevidden af frie kapitalbevægelser, og den omstændighed, at beskyttelsesklausulen i artikel 33 i aftalen EF-Libanon fra sit anvendelsesområde udelukker overførsel til udlandet af overskud af investeringer i Libanon foretaget af EU-valutaindlændinge, ikke et modsætningsforhold til artikel 64 TEUF.

51. Beskyttelsesklausulen i denne artikel mod restriktioner af frie kapitalbevægelser, der allerede var gældende den 31. december 1993, indeholder ingen forpligtelse til at opretholde restriktionerne, og der er forbud mod at udvide rækkevidden af dem.

52. Som den svenske regering har fremført i sin skriftlige besvarelse af Domstolens spørgsmål, er der derfor ingen grund til at opstille en rangorden mellem bestemmelserne. Det skal derfor undersøges, om bestemmelserne i disse aftaler alene finder anvendelse i henhold til princippet lex posterior derogat legi priori.

53. Der er ikke blot tale om et almindeligt retsprincip, hvis eksistens i EU-retten er blevet anerkendt af en række af Domstolens generaladvokater [28], men ligeledes om et internationalt retsprincip, der er blevet kodificeret i artikel 30, stk. 1, 3 og 4, i Wienerkonventionen, indgået i Wien den 23. maj 1969 [29].

27 — Jf. i denne retning dom D. (C-376/03, EU:C:2005:424, præmis 58- 63), hvori Domstolen fastslog, at »artikel [63 TEUF] og [65 TEUF] ikke [er] til hinder for, at en bestemmelse i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke […] udstrækkes til at omfatte en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i nævnte overenskomst« (præmis 63). Det er, som Domstolen fastslog i denne doms præmis 55 med henvisning til præmis 59 i dom Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), korrekt, at der er »situationer, hvor de fordele, som følger af en bilateral overenskomst, kan udstrækkes til en hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i denne overenskomst«. Dette er tilfældet »i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem en medlemsstat og et tredjeland[, i forbindelse med hvilken] den medlemsstat, der er part i overenskomsten, i henhold til princippet om national behandling skal indrømme ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved konventionen, på samme betingelser som dem, der gælder for hjemmehørende selskaber« (præmis 56). Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen.

28 — Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i sag Kommissionen mod Rådet (C-110/02, EU:C:2003:667, punkt 33), fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i sag St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, punkt 61), fra generaladvokat Jääskinen i sag Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, punkt 28) og fra generaladvokat Mazák i sag Kommissionen mod Italien (C-565/08, EU:C:2010:403, punkt 30), generaladvokat Kokotts stillingtagen Fornyet prøvelse Kommissionen mod Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, punkt 48) og forslag til afgørelse fra generaladvokat Szpunar i sag Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, punkt 59) samt fra generaladvokat Jääskinen i sag Det Forenede Kongerige mod Parlamentet og Rådet (C-507/13, EU:C:2014:2394, punkt 59).

29 — Jf. ligeledes i denne retning artikel 30, stk. 3 og 4, i Wienerkonventionen om traktatret mellem stater og internationale organisationer og mellem internationale organisationer, indgået i Wien den 21.3.1986. Domstolen fastslog i præmis 37 i dom Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), at »den internationale traktatret i det væsentlige er blevet kodificeret i Wienerkonventionen, og at de regler, som er indeholdt i denne konvention, finder anvendelse på en aftale, der er indgået mellem en stat og en international organisation, såsom Euro-Middelhavsaftalen med Egypten, for så vidt som disse bestemmelser er et udtryk for den generelle folkeretlige sædvaneret«. Jf. i denne retning ligeledes dom Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, præmis 40 og 41). Disse bestemmelser »binder [således] [Unionens] institutioner og er en del af [EU's] retsorden« (dom Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, præmis 42).

54. Efter min opfattelse finder den bestemmelse, der er kodificeret i Wienerkonventionens artikel 30, stk. 3, anvendelse [30], hvilket indebærer, at det skal afgøres, hvilken af de to traktater der er vedtaget først.

55. Aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon skal for så vidt angår de bestemmelser, der er af interesse i den foreliggende sag, anses for at være vedtaget efter EUF-traktatens bestemmelser, også selv om de blev indgået inden Lissabontraktatens ikrafttræden. EUF-traktaten har blot overtaget den tidligere traktats bestemmelser. Nærmere bestemt stammer forbuddet mod »alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande« [31], som vi kender det i dag, fra 1992 [32] og er derfor indført før indgåelsen af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon.

56. Det følger af det ovenstående, at EUF-traktatens bestemmelser i henhold til Wienerkonventionens artikel 30, stk. 3, kun finder anvendelse i det omfang, de ikke er blevet erstattet af bestemmelserne i aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, eftersom alle parterne i den først vedtagne traktat, dvs. EUF-traktaten, er parter i den sidst vedtagne traktat, dvs. aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon.

57. Denne fortolkning er overensstemmende med generaladvokat Jääskinens stillingtagen i punkt 28 i forslag til afgørelse i sag Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), hvorefter »principperne lex posterior derogat legi priori (den tidsmæssigt senest vedtagne lov fortrænger den hidtidige lov) og lex specialis derogat legi generali (en specialregel går forud for en generel regel) [ser] ud til at udelukke enhver anvendelse af artikel [64], stk. 1, [TEUF] på forholdet mellem medlemsstaterne og Fyrstendømmet Liechtenstein« i en sag, der som den foreliggende vedrører frie kapitalbevægelser. Anvendelsen af EØS-aftalens artikel 40, der som aftalen EF-Tunesien ikke indeholder en beskyttelsesklausul, udelukkede således anvendelsen af beskyttelsesklausulen i EUF-traktaten [33].

B – *Om første til tredje og syvende præjudicielle spørgsmål*

58. Med første til tredje og syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 31 i aftalen EF-Tunesien og artikel 30 i aftalen EF-Libanon [34] (om etableringsfrihed og fri udveksling af tjenesteydelser) på den ene side og artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon (om frie kapitalbevægelser) på den anden side har en direkte virkning.

30 — Det er ikke et krav i henhold til bestemmelsen i Wienerkonventionens artikel 30, stk. 3, at parterne i de to traktater er de samme. Tværtimod fastslog Den Internationale Lovkommission i sine bemærkninger til udkastet til artikler om traktatretten (Den Internationale Lovkommissions årbog 1966, bind II, s. 216), »stk. 3 indeholder den generelle bestemmelse, der finder anvendelse, når alle parterne i en traktat (*med eller uden andre staters deltagelse*) på et senere tidspunkt indgår en traktat om det samme emne« (min fremhævelse). Jf. ligeledes i denne retning J. Pauwelyn, *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. udgave, Cambridge University Press, 2003, s. 381, S.A. Sadat-Akhavi, *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 og 63, og J.B, Mus, »Conflicts between treaties in international law«, 1998, bind XLV, *Netherlands International Law Review*, s. 208, på s. 219.

31 — Artikel 63, stk. 1, TEUF.

32 — Jf. artikel 73 B EF indsat i 1992 ved artikel G.15 TEU og gældende fra 1.1.1994.

33 — Jf. præmis 31 i dom Ospelt og Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), hvori Domstolen fastslog, at »[m]edlemsstaterne […] efter den 1. maj 1995, datoen for EØS-aftalens ikrafttrædelse for Fyrstendømmet Liechtenstein, og på de områder, der er omfattet af aftalen, ikke længere [kan] påberåbe sig artikel [64 TEUF] med hensyn til Fyrstendømmet Liechtenstein. Derfor, og modsat det af den østrigske regering anførte, skal Domstolen ikke på grundlag af denne bestemmelse undersøge, om de restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem Østrig og Liechtenstein, der følger af VGVG, allerede i de væsentlige var i kraft den 31.12.1993, og om de af denne grund i henhold til samme artikel kan opretholdes«. Jf. ligeledes i denne retning dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 19-22), hvori Domstolen kun anvendte EØF-aftalens bestemmelser.

34 — Ingen af den forelæggende rets spørgsmål vedrører artikel 30 i aftalen EF-Libanon. Da parterne har henvist hertil, har jeg tilføjet den for at fuldstændiggøre vurderingen.

1. Den i hovedsagen omhandlede frihedsret

59. Spørgsmålet om, hvorvidt den foreliggende sag er omfattet af den frie etableringsret eller af frie kapitalbevægelser, skal afgøres, inden disse spørgsmål behandles.

60. Selv om dette grundlæggende spørgsmål hidtil ikke er blevet stillet i forbindelse med Euro-Middelhavsaftalerne, findes der i forbindelse med artikel 49 TEUF (den frie etableringsret) og artikel 63 TEUF (frie kapitalbevægelser) en fast retspraksis fra Domstolen, der kan overføres på den foreliggende sag.

61. Det fremgår af denne retspraksis, at »den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser« [35].

62. Ifølge den portugisiske regering er den foreliggende sag udelukkende omfattet af reglerne om etableringsfriheden i artikel 31 i aftalen EF-Tunesien og artikel 30 i aftalen EF-Libanon, fordi SECIL udøver en afgørende indflydelse på sine datterselskaber Ciments de Gabés og Ciments de Sibline.

63. Som Kommissionen har anført, sondrer den i hovedsagen omhandlede portugisiske lovgivning dog ikke mellem udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab på grundlag af en kapitalandel, som giver det en klar indflydelse på beslutningerne i det selskab, der udlodder nævnte udbytte, og som giver førstnævnte selskab mulighed for at træffe afgørelse om dets drift og udbytte, som modtages på grundlag af en kapitalandel, som ikke giver en sådan indflydelse.

64. »En national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra et tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, skal bedømmes på grundlag af artikel 63 TEUF. Et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan derfor påberåbe sig denne bestemmelse med henblik på at anfægte en sådan lovgivnings lovlighed, uanset hvor stor en kapitalandel selskabet besidder i det udbytteudloddende selskab, der har hjemsted i et tredjeland (jf. i denne retning, dom A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 11 og 27)« [36].

65. Med hensyn til EUF-traktaten er den foreliggende sag således omfattet af de frie kapitalbevægelser.

66. Denne retspraksis kan efter min opfattelse overføres på Euro-Middelhavsaftalerne, der ligesom EUF-traktaten indeholder bestemmelser om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser.

67. Som Kommissionen er jeg af den opfattelse, at den foreliggende sag ikke er omfattet af etableringsfriheden omhandlet i artikel 31 i aftalen EF-Tunesien og artikel 30 i aftalen EF-Libanon, men af de frie kapitalbevægelser omhandlet i henholdsvis nævnte aftalers artikel 34 og 31. Det er således ufornødent at besvare det første og det andet spørgsmål samt det syvende spørgsmål, for så vidt som de vedrører etableringsfriheden.

2. Anvendelsesområdet for artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon

68. Det er vigtigt at efterprøve, om hovedsagen, der vedrører skattemæssig behandling af udbytte udloddet af Ciments de Gabés og Ciments de Sibline til deres aktionær SECIL, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon.

35 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 89). Jf. ligeledes i denne retning domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 33) og Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 30).

36 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 99). Jf. ligeledes i denne retning dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 27-30).

69. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at mens artikel 31 i aftalen EF-Libanon generelt forbyder »restriktioner af kapitalbevægelser«, begrænser artikel 34 i aftalen EF-Tunesien denne frihed til »direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf«.

70. Ved fortolkningen af begrebet »direkte investeringer« i artikel 64, stk. 1, TEUF har Domstolen fastslået, at dette begreb vedrører »investeringer af enhver art foretaget af fysiske eller juridiske personer, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhed, for hvilken disse midler er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed« [37].

71. Da »formålet om etablering eller opretholdelse af varige økonomiske forbindelser [forudsætter], at de aktier, der indehaves af aktionæren, enten i henhold til de for aktieselskaber gældende nationale lovbestemmelser eller af andre grunde giver denne mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed« [38], er det efter min opfattelse ubestrideligt, at en investering som SECIL's investering i Ciments de Gabés' selskabskapital siden 2000, som i 2009 svarede til 98,72% af dets selskabskapital, til fulde opfylder disse kriterier.

72. I international folkeret findes der ligeledes en tilsvarende definition af begrebet »investeringer«, som anvendes af konventionen om bilæggelse af investeringstvister: »[I] henhold til doktrinen forudsætter investeringer generelt indskud, en vis gennemførelsesperiode på markedet og en deltagelse i driftsrisiciene […]. En læsning af præamblen til [konventionen om bilæggelse af investeringstvister] gør det muligt at tilføje kriteriet om bidrag til den økonomiske udvikling i den stat, hvor investeringerne foretages« [39].

73. Den foreliggende sag er således omfattet af anvendelsesområdet for artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon.

3. Den direkte virkning af artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon

74. Det bemærkes, at som Domstolen fastslog i præmis 25 i dom Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) vedrørende artikel 64, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien, »har en bestemmelse i en aftale indgået af Fællesskabet med tredjestater [ifølge fast retspraksis] direkte virkning, når der af dens ordlyd samt aftalens formål og karakter kan udledes en klar og præcis forpligtelse, hvis opfyldelse og retsvirkninger ikke er betinget af, at der udstedes yderligere retsakter« [40].

75. Hvad angår for det første artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien bestemmer den, at »[*Unionen] og Tunesien [sikrer*] […] *frie kapitalbevægelser* i forbindelse med direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf« [41].

37 — Dom Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 34). Jf. ligeledes i denne retning domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 180 og 181) og Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, præmis 102).

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

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID Case No. ARB/00/4) Décision sur la compétence rendue le 23 juillet 2001, 2002, bind 129, *Journal du droit international*, s. 196, punkt 52. Adskillige voldgiftsretter har vedtaget denne definition af begrebet »investering«. Jf. i denne henseende voldgiftsretspraksis nævnt af E. Gaillard, »Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice« i C. Binder, U. Kriebaum, A. Reinisch, og S. Wittich (red.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403, på s. 411.

40 — Jf. ligeledes i denne retning domme Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, præmis 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, præmis 53) og Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, præmis 21).

41 — Min fremhævelse.

76. Artikel 31 i aftalen EF-Libanon bestemmer, at »*der ingen restriktioner [består] mellem [EU] på den ene side og Libanon på den anden side for kapitalbevægelser* og ingen forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller parternes statsborgeres bopæl eller det sted, hvor kapitalen er investeret« [42].

77. Jeg er ligesom SECIL og Kommissionen af den opfattelse, at der er tale om klare, præcise og ubetingede bestemmelser, for så vidt som de fastlægger en meget konkret forpligtelse med hensyn til det resultat, der skal nås, hvis gennemførelse ikke er betinget af, at der udstedes yderligere retsakter.

78. Som den portugisiske regering har anført i sine skriftlige indlæg, fremgår det endnu tydeligere, at disse bestemmelser er klare, præcise og ubetingede, når de sammenlignes med bestemmelserne i de gældende aftaler om etableringsfrihed, hvis karakter af et program er ubestridelig.

79. Artikel 31 i aftalen EF-Tunesien og artikel 30 i aftalen EF-Libanon indeholder blot en aftale om at indgå en aftale (an agreement to agree) om omfanget af den beskyttelse, der skal indrømmes hjemmehørende i Unionen, Den Libanesiske Republik og Den Tunesiske Republik. I denne henseende begrænser disse bestemmelser sig til at fastsætte det mål, som parterne forpligter sig til at forfølge, ved at fastlægge den procedure, der gør det muligt at realisere dette mål.

80. Denne konklusion drages ikke i tvivl af artikel 34, stk. 2, i aftalen EF-Tunesien, der bestemmer, at »[p]arterne konsulterer hinanden med henblik på at lette kapitalbevægelserne mellem [EU] og Tunesien og at liberalisere dem fuldstændigt, *når de nødvendige betingelser herfor er opfyldt*« [43].

81. Som Kommissionen har fremført, vedrører denne bestemmelse således kun andre kapitalbevægelser end de direkte investeringer, der er omfattet af denne artikels stk. 1, som f.eks. levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Da den foreliggende sag vedrører en direkte investering, der er omfattet af denne artikels stk. 1, har denne artikels stk. 2 ingen indvirkning på den direkte virkning af artiklens stk. 1.

82. Hvad for det andet angår formålet med og karakteren af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, der i deres artikel 1, stk. 1, omsætter det, som Domstolen fastslog i præmis 27 i dom Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), er jeg af den opfattelse, at etableringen af en associering mellem Unionen og dens medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik og Den Libanesiske Republik på den anden side ved disse bestemmelser er en yderligere årsag til at acceptere, at deres formål og karakter er forenelige med den direkte virkning af artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon.

83. Derfor er jeg ligesom SECIL, den svenske regering og Kommissionen af den opfattelse, at artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon har en direkte virkning, som SECIL kan gøre gældende ved den forelæggende ret.

C – *Om femte og niende præjudicielle spørgsmål*

84. Med sit femte og niende spørgsmål søger den forelæggende ret at afgrænse rækkevidden af artikel 89 i aftalen EF-Tunesien og artikel 85 i aftalen EF-Libanon med henblik på at klarlægge, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som ikke tillader et fuldstændigt eller delvist fradrag alt efter omstændighederne af udbytte udloddet af selskaber, hvis hjemsted eller faktiske ledelse er beliggende uden for Unionen eller uden for EØS-landene, er omfattet af deres anvendelsesområde.

42 — Min fremhævelse.

43 — Min fremhævelse.

85. Artikel 89, første led, i aftalen EF-Tunesien og artikel 85, litra a), i aftalen EF-Libanon bestemmer, at disse aftaler ikke bevirker, at de fordele, som en medlemsstat har indrømmet på det fiskale område med en dobbeltbeskatningsoverenskomst, udvides.

86. I modsætning til den portugisiske regering, som i forbindelse med artikel 89, første led, i aftalen EF-Tunesien besvarede spørgsmålet på grundlag af den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som landet har indgået med Den Tunesiske Republik, er jeg ligesom Kommissionen af den opfattelse, at formålet med denne bestemmelse er at undgå, at en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået af Den Portugisiske Republik med en *anden* stat end Den Tunesiske Republik, udvides til at omfatte en hjemmehørende i Tunesien, hvis bopælsstat ikke er part i denne overenskomst.

87. SECIL ønsker imidlertid ikke at opnå en fordel indrømmet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Den Portugisiske Republik måtte have indgået med en anden stat end Den Tunesiske Republik.

88. Det samme gælder artikel 85, litra a), i aftalen EF-Libanon.

89. Artikel 89, andet led, i aftalen EF-Tunesien og artikel 85, litra b), i aftalen EF-Libanon gør det muligt for parterne i disse aftaler at vedtage og anvende alle foranstaltninger, der har til formål at undgå svig og skatteunddragelse.

90. Eftersom der ikke er fremført nogen påstande om svig eller skatteunddragelse i den foreliggende sag, finder de pågældende bestemmelser imidlertid ikke anvendelse.

91. Endelig gør artikel 89, tredje led, i aftalen EF-Tunesien og artikel 85, litra c), i aftalen EF-Libanon det muligt for de portugisiske skattemyndigheder at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning på skatteydere, der ikke befinder sig i den samme situation med hensyn til deres domicilland.

92. Ifølge den portugisiske regering gør disse bestemmelser det muligt for den at sondre mellem skatteydere afhængigt af deres domicilland og det sted, hvor deres kapital er investeret.

93. Jeg er ikke enig i denne fortolkning af de pågældende bestemmelser, der tilføjer et kriterium, der kunne begrunde en forskelsbehandling, nemlig det sted, hvor kapitalen er investeret.

94. Endvidere er SECIL et selskab hjemmehørende i Portugal, og de pågældende bestemmelser tillader ikke, at det i denne egenskab forskelsbehandles på grund af dets filialers domicilland.

95. Jeg skal i denne forbindelse fremhæve Domstolens faste retspraksis, hvorefter »situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, [er] sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning« [44].

96. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer femte og niende spørgsmål således, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som ikke tillader et fuldstændigt eller delvist fradrag alt efter omstændighederne af udbytte fra selskaber, der har deres hjemsted eller faktiske ledelse uden for Unionen og EØS-landene, hverken kan baseres på artikel 89 i aftalen EF-Tunesien eller artikel 85 i aftalen EF-Libanon.

44 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 37). Jf. ligeledes i denne retning domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 62) og Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 59).

D – *Om fjerde, sjette, ottende og tiende præjudicielle spørgsmål*

97. Med fjerde, sjette, ottende og tiende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, der begrænser retten til at ophæve økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte til tilfælde, hvor det udloddende selskab har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på portugisisk område eller sit domicil i en anden EU-medlemsstat eller et EØS-land, og i bekræftende fald, hvilke konsekvenser der skal drages heraf.

1. Eksistensen i den omhandlede portugisiske lovgivning af en begrænsning af de frie kapitalbevægelser, der garanteres med artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon

98. Som jeg for nylig har anført i punkt 27 i mit forslag til afgørelse i sag Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) på området direkte beskatning og grundlæggende frihedsrettigheder, undersøger Domstolen, om der findes en forskelsbehandling i form af en restriktion, dvs. en hindring for de grundlæggende frihedsrettigheder, der skyldes forskelsbehandling af skatteydere, der befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer, eller ensartet behandling af skatteydere, der befinder sig i forskellige situationer.

99. Dette gør det muligt for medlemsstaterne at begrunde den omhandlede foranstaltning ved at basere sig på et eller flere tvingende almene hensyn fastsat i retspraksis, og på grundlag af hvilke der normalt ikke kan foretages forskelsbehandling, idet en forskelsbehandling kun kan begrundes i de hensyn, der udtrykkeligt er anført i EUF-traktaten, dvs. hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed, som ikke finder anvendelse på skatteområdet.

100. Det fremgår i denne henseende af Domstolens retspraksis, at nationale foranstaltninger, »som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater«, udgør restriktioner for de frie kapitalbevægelser [45].

101. Domstolen fastslog i præmis 46 i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), at »[f]or at kunne afgøre, om en skattemæssig forskelsbehandling er diskriminerende, bør det […] undersøges, om de omhandlede selskaber befinder sig i en objektiv sammenlignelig situation i forhold til den nationale lovgivning. Det følger nemlig af fast retspraksis, at en forskelsbehandling består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer«.

102. Med hensyn til ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning har Domstolen gentagne gange fastslået, at artikel 63 TEUF pålægger »en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde« [46].

45 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 39). Jf. ligeledes i denne retning domme A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 50) og Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 15).

46 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 38). Jf. ligeledes i denne retning domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 72) og Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 60).

103. I den foreliggende sag forbeholder CIRC's artikel 46, som den forelæggende ret har bemærket, retten til ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte for portugisiske selskaber, der opfylder visse minimumskrav med hensyn til det udloddende selskabs andel af selskabskapitalen, værdien og varigheden af besiddelsen af selskabskapital[47]. Denne ophævelse har form af et fuldstændigt fradrag for nævnte udbytte i de portugisiske selskabers skattepligtige overskud. Er et af disse minimumskrav ikke opfyldt, kan der i henhold til denne bestemmelse foretages et delvist fradrag på 50%.

104. Denne ret til fuldstændigt eller delvist fradrag er dog kun mulig i tilfælde, hvor det udloddende selskab har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på portugisisk område eller sit domicil i en anden EU-medlemsstat eller et EØS-land.

105. Derimod er selskaber, der modtager udbytte fra et selskab, der som Ciments de Gabés og Ciments de Sibline har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse i et tredjeland som f.eks. Tunesien eller Libanon, underlagt en selskabsbeskatning på 23%, medmindre en nedsat sats finder anvendelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

106. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Den Portugisiske Republik ikke har indgået en sådan overenskomst med Den Libanesiske Republik, og at artikel 10, stk. 2, i overenskomsten med Den Tunesiske Republik fastsætter en maksimumssats på 15%.

107. Det følger af det ovenstående, at den effektive udbyttebeskatning er fastsat (til højst 15% for udbytte fra Tunesien) og (til højst 23% for udbytte fra Libanon), mens udbytte med oprindelse i Portugal, EU eller EØS beskattes enten med 0% (fuldstændigt fradrag) eller med 11,5% (delvist fradrag på 50%).

108. De portugisiske skatteydere behandles således forskelligt afhængigt af, hvor det udbytte, de modtager, stammer fra.

109. Endvidere hersker der ingen tvivl om, at SECIL befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med den situation, som en portugisisk skatteyder, der modtager udbytte fra Portugal, en EU-medlemsstat eller et EØS-land, befinder sig i[48].

110. En forskellig behandling som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede portugisiske lovgivning, udgør således en restriktion, der er forbudt i henhold til artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon.

2. Anvendelse af beskyttelsesklausulen i artikel 33 i aftalen EF-Libanon

111. Den svenske regering har bemærket, at aftalen EF-Libanon i modsætning til aftalen EF-Tunesien i sin artikel 33 indeholder en beskyttelsesklausul svarende til den, der findes i artikel 64, stk. 1, TEUF.

112. Artikel 31 i denne aftale sikrer således kun frie kapitalbevægelser »jf. artikel 33«, som i stk. 1 bestemmer, at »bestemmelserne i artikel 31 […] [berører] ikke anvendelsen af restriktioner, der består mellem dem på tidspunktet for denne aftales ikrafttræden, hvad angår kapitalbevægelser mellem dem, der har berøring til direkte investeringer, herunder i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers optagelse på kapitalmarkederne«.

47 — Det udbyttemodtagende selskab skal direkte være i besiddelse af en andel på mindst 10% af selskabskapitalen i det udloddende selskab eller en andel på mindst 20 000 000 EUR, og det skal have været i besiddelse af denne andel i mindst et år.

48 — Jf. punkt 95 i dette forslag til afgørelse.

113. I nævnte artikels stk. 2 tilføjes det, »[o]verførsel til udlandet af investeringer i Libanon foretaget af EU-valutaindlændinge eller i [EU] foretaget af libanesiske valutaindlændinge og overskud deraf berøres dog ikke«.

114. Da den foreliggende sag angår behandling af udbytte udloddet af Ciments de Sibline til dets portugisiske aktionær, hvilket udbytte er resultatet af overskud af investeringer foretaget i Libanon af en EU-valutaindlænding som omhandlet i artikel 33, stk. 2, i aftalen EF-Libanon, er jeg af den opfattelse, at beskyttelsesklausulen ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

115. Endelig skal det undersøges, om den pågældende restriktion kan være begrundet.

3. Begrundelsen for restriktionen

116. Med sjette og tiende spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om restriktionen for de frie kapitalbevægelser, der garanteres med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, kan begrundes, for så vidt som der ikke findes en samarbejdsaftale svarende til den, der blev indført med direktiv 77/799[49].

117. Mærkeligt nok indeholder disse aftaler ikke nogen begrundelse svarende til begrundelserne i artikel 45, stk. 3, TEUF, artikel 52, stk. 1, TEUF, artikel 62 TEUF og artikel 65, stk. 1, litra b), og stk. 2 TEUF, dvs. den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed med undtagelse af artikel 28 i aftalen EF-Tunesien og artikel 27 i aftalen EF-Libanon om muligheden for at begrunde en restriktion af de frie varebevægelser, der er formuleret på næsten samme måde som artikel 36 TEUF.

118. Også her kan Domstolens retspraksis om forholdet mellem den nationale direkte beskatning og EUF-traktatens bestemmelser om de store friheder (nærmere bestemt etableringsfrihed, fri udveksling af tjenesteydelser og frie kapitalbevægelser)[50] dog overføres på den problematik, der rejses i den foreliggende sag.

119. Jeg har allerede bemærket, at der er ringe sandsynlighed for, at de restriktioner for ovennævnte frie bevægelighed, der er indeholdt i de nationale foranstaltninger om direkte beskatning, kan begrundes i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed. Som eneste bevis herfor skal nævnes, at ingen af Domstolens omkring 250 domme vedrørende nationale skattebestemmelsers forenelighed med EUF-traktaten nogensinde har været baseret på tilstedeværelsen eller fraværet af disse begrundelser.

120. Alle de øvrige begrundelser (eller tvingende almene hensyn), der har været centrale i disse sager, er gradvist blevet indarbejdet i EU-retten (først i teorien og senere i konkrete sager) alene via Domstolens retspraksis, uanset om der er tale om skattemæssig sammenhørighed, behovet for at sikre skattekontrollens effektivitet og bekæmpe svig og skatteunddragelse eller behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningsmyndigheden.

121. I denne henseende henvises der i den forelæggende rets henvisning til direktiv 77/799 (som den betegner som en »samarbejdsaftale«) direkte til restriktioner for den frie bevægelighed begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skatteunddragelse og skattesvig, som heller ikke er omhandlet i EUF-traktaten. Domstolens retspraksis om fortolkningen af EUF-traktaten kan i endnu højere grad gennemføres her, fordi der er tale om frie kapitalbevægelser, der i henhold til EUF-traktaten kan anvendes i forbindelserne med tredjelande.

49 — Dette direktiv blev ophævet og erstattet med Rådets direktiv 2011/16/EU af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (EUT L 64, s. 1).

50 — Eftersom frie varebevægelser ikke er omfattet af direkte beskatning.

122. Domstolen har netop i tilknytning til forbindelserne til tredjelande accepteret at begrunde restriktionerne for de frie kapitalbevægelser, mens den afslog det i tilknytning til restriktionerne af kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne. Domstolen har således i adskillige domme fastslået, at direktiv 77/799 gør det muligt for medlemsstaterne at sikre en effektiv skatteopkrævning uden at indføre restriktioner for kapitalbevægelserne. Direktivets manglende anvendelighed på tredjelande ændrede naturligvis dette, dog ifølge Domstolens retspraksis undtaget de tilfælde, hvor der findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholdende bestemmelser om administrativt samarbejde mellem tredjelandet og den medlemsstat, der har vedtaget den omtvistede skattemæssige foranstaltning [51].

123. Den portugisiske og den svenske regering har bemærket, at det forhold, at aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, der ikke indeholder nogen bestemmelser herom, anvendes som grundlag for at udelukke enhver begrundelse af en restriktion for de frie kapitalbevægelser, vil bevirke, at der i forbindelse med kapitalbevægelser til og fra Tunesien og Libanon indføres en mere liberal ordning end den, der gælder for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande, i forbindelse med hvilke tvingende hensyn af almen interesse kan begrunde visse restriktioner, som medlemsstaterne har vedtaget.

124. Som Den Internationale Domstol fastslog i dom af 25. september 1997 i sag *Projet Gabčikovo-Nagymaros (Ungarn mod Slovakiet)* vedrørende parternes forpligtelse til at gennemføre traktaterne »i god tro« i overensstemmelse med Wienerkonventionens artikel 26 [52], »[indebærer] sidstnævnte element […], at det i dette tilfælde er traktatens formål og den hensigt, hvori parterne har indgået den, der er gældende frem for en ordret anvendelse af den. Princippet om god tro forpligter partnerne til at anvende traktaten på en rimelig måde og således, at dens mål kan realiseres« [53].

125. Da det forekommer yderst usandsynligt, at de personer, der har udarbejdet aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, har ønsket at indføre fuldstændigt frie kapitalbevægelser mellem Unionen og disse to lande, mens der vil kunne indføres visse restriktioner af kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne indbyrdes eller mellem medlemsstaterne og tredjelande, er jeg af den opfattelse, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser ikke vil være i strid med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn [54], nærmere bestemt de tvingende almene hensyn, som den forelæggende ret henviser til.

126. I denne henseende har den portugisiske regering støttet af den svenske regering gjort skattekontrollens effektivitet og bekæmpelsen af svig og skatteunddragelse gældende som begrundelse for en restriktion som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, eftersom der ikke findes noget administrativt samarbejdsinstrument svarende til direktiv 77/799, hverken med Den Tunesiske Republik eller med Den Libanesiske Republik.

127. Den portugisiske regering har præciseret, at der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Den Portugisiske Republik og Den Libanesiske Republik, og at informationsudvekslingsmekanismen i artikel 25 i aftalen mellem Den Portugisiske Republik og Den Tunesiske Republik ikke er bindende for staterne, som det er tilfældet med nævnte direktiv.

51 — Jf. bl.a. domme ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, præmis 91-100) og Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 33-51).

52 — Jf. ligeledes i denne retning artikel 26 i Wienerkonventionen om traktatret mellem stater og internationale organisationer og mellem internationale organisationer, indgået i Wien den 21.3.1986, samt domme Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, præmis 47) og Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, præmis 43).

53 — ICJ 1997, s. 7, præmis 142.

54 — Domstolen har allerede accepteret, at en begrundelse for en restriktion er mulig af tvingende hensyn af almen interesse i forbindelse med associeringsaftalen EØF-Tyrkiet. Jf. f.eks. domme Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, præmis 40) og Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, præmis 37).

128. Da artikel 89, andet led, i aftalen EF-Tunesien og artikel 85, litra b), i aftalen EF-Libanon gør det muligt for hver part at vedtage og anvende enhver foranstaltning til at undgå svig og skatteunddragelse, er jeg af den i punkt 90 i dette forslag til afgørelse anførte årsag af den opfattelse, at enhver begrundelse baseret på dette grundlag umiddelbart skal forkastes i den foreliggende sag.

129. Jeg kan tilføje, at Domstolens retspraksis kun tillader denne begrundelse i forbindelse med bestemmelser, der specifikt har til formål at forhindre rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivningen, i at opnå en fordel, hvilket der slet ikke er tale om i den foreliggende sag [55]. Nævnte begrundelse har endvidere aldrig været tilladt i tilfælde af en generel formodning om skattesvig.

130. Med hensyn til begrundelsen vedrørende skattekontrollens effektivitet i forbindelse med kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande har Domstolen allerede fastslået, at denne begrundelse »kun kan anerkendes, hvis muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, og det på grund af, at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra sidstnævnte« [56].

131. Som den forelæggende ret har anført, forbeholder CIRC's artikel 46 retten til ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet for portugisiske selskaber, der opfylder visse minimumskrav vedrørende andelen af selskabskapitalen i det udloddende selskab, værdien og varigheden af besiddelsen af selskabskapitalen [57].

132. I den foreliggende sag har hverken den portugisiske regering eller den forelæggende ret påstået, at indrømmelse af det nævnte overskud afhænger af, »at man opfylder betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland« [58].

133. Såfremt den forelæggende ret skulle nå frem til den modsatte konklusion på dette punkt, vil den portugisiske regering kunne anvende skattekontrollens effektivitet som argument, men kun i forhold til udbytte modtaget fra Ciments de Sibline, eftersom »[Libanon] ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger« [59].

134. Det forholder sig anderledes med udbytte fra Ciments de Gabés, eftersom artikel 25 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Den Portugisiske Republik og Den Tunesiske Republik indfører en informationsudvekslingsmekanisme [60].

135. Det skal dog præciseres, at hvis tildelingen af denne fordel afhang af opfyldelsen af betingelser, som skattemyndighederne i det pågældende tredjeland ikke var i stand til at bekræfte, fordi der f.eks. ikke var tale om oplysninger, som de har kompetence til at indsamle, ville tildelingen af denne fordel ikke kunne afvises, uden at skatteyderen havde haft lejlighed til at fremkomme med de nødvendige oplysninger.

136. Det må konkluderes, at afvisning af at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning via en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ikke kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

55 — Jf. dom ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, præmis 26).

56 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 84). Jf. ligeledes i denne retning dom Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 67).

57 — Jf. punkt 103 og fodnote 47 i dette forslag til afgørelse.

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

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

60 — Jf. punkt 85-87 i dette forslag til afgørelse.

4. Konsekvenserne af en tilsidesættelse af artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon

137. Såfremt Domstolen skulle fastslå, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning tilsidesætter artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon, ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om den er forpligtet til at anvende den i CIRC's artikel 46, stk. 1, omhandlede ordning om fuldt fradrag på udbytte, som SECIL har modtaget fra Ciments de Gabés og Ciments de Sibline.

138. Indledningsvis skal det fremhæves, at »[d]et fremgår af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens regler, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige forskrifter, der forbyder sådanne afgifter, således som disse er blevet fortolket af Domstolen. Medlemsstaterne er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten« [61].

139. Domstolen har således allerede fastslået, at »når en medlemsstat har opkrævet afgifter i strid med EU-rettens regler, har borgerne desuden ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat« [62].

140. Der findes kun en enkelt undtagelse fra denne regel, nemlig overvæltning af en afgift på andre retssubjekter [63], og den er i tilfælde af mangel på EU-retlige bestemmelser underlagt nationale procedureregler, dog med forbehold af, at ækvivalens- og effektivitetsprincippet overholdes [64].

141. Det samme gælder skatter opkrævet i strid med Euro-Middelhavsaftalerne, der »udgør en integrerende del af [EU-retten]« [65].

142. De portugisiske skattemyndigheder er i denne henseende forpligtet til at tilbagebetale beløb opkrævet i strid med artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon med renter til SECIL.

143. Disse beløb svarer til forskellen mellem det beløb, som SECIL har betalt, og det beløb, selskabet skulle have betalt, hvis det udbytte, det har modtaget fra Ciments de Gabés og Ciments de Sibline, blev anset for at være udbytte udloddet af selskaber, der har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse på EU's område eller i et EØS-land.

144. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer fjerde, sjette, ottende og tiende spørgsmål således, at artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, der forbeholder retten til (fuldstændig eller delvis) ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte til de tilfælde, hvor det udloddende selskab har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på portugisisk område eller sit domicil i en anden EU-medlemsstat eller i et EØS-land. De beløb, der er opkrævet i strid med disse bestemmelser, skal tilbagebetales med renter til skatteyderen.

61 — Dom Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, præmis 27). Jf. i denne retning ligeledes domme San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, præmis 12), Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 202), Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24) og Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, præmis 30).

62 — Dom Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, præmis 28). Jf. ligeledes i denne retning domme Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 25) og Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, præmis 21).

63 — Jf. dom Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 20).

64 — Jf. dom Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, præmis 23).

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

E – *Om ellevte og tolvte præjudicielle spørgsmål*

145. Med ellevte og tolvte spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som ikke tillader fradrag i beskatningsgrundlaget af udbytte modtaget fra selskaber, der har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse uden for Unionen eller EØS-landene, mens den tillader et sådant fradrag, når de udloddende selskaber har hjemsted eller deres faktiske ledelse i en EU-medlemsstat eller i et EØS-land.

146. Som jeg har redegjort for i punkt 40-57 i dette forslag til afgørelse finder EUF-traktatens bestemmelser kun anvendelse, hvis de er forenelige med bestemmelserne i aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon, hvilket jeg mener er tilfældet med artikel 63, stk. 1, TEUF.

147. Af de i punkt 98-110 og 116-144 i dette forslag til afgørelse anførte årsager, er jeg af den opfattelse, at en lovgivning som den i den foreliggende sag omhandlede portugisiske lovgivning, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der ikke kan være begrundet.

F – *Om trettende præjudicielle spørgsmål*

148. Med sit trettende præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om beskyttelsesklausulen i artikel 64 TEUF finder anvendelse på hovedsagen.

149. Det skal bemærkes, at aftalen EF-Tunesien ikke indeholder nogen beskyttelsesklausul svarende til beskyttelsesklausulen i artikel 64 TEUF, og beskyttelsesklausulen i artikel 33 i aftalen EF-Libanon er mindre vidtrækkende end bestemmelsen i artikel 64 TEUF.

150. EUF-traktatens forrang gælder kun, når der findes et modsætningsforhold mellem de internationale folkeretlige bestemmelser og bestemmelserne i EU's afledte ret, som aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon er en del af, hvilket efter min opfattelse ikke er tilfældet.

151. Artikel 64 TEUF tillader, men kræver ikke anvendelse af restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande, der fandtes pr. 31. december 1993. Der er intet til hinder for, at medlemsstaterne ensidigt eller, som den svenske regering og Kommissionen har gjort gældende i den foreliggende sag, i en international aftale helt (som i aftalen EF-Tunesien) eller delvist (som i aftalen EF-Libanon) giver afkald herpå.

152. Det er derfor ufornødent at besvare dette spørgsmål.

153. Hvis Domstolen imidlertid skulle nå frem til en anden konklusion, skal det undersøges, om betingelserne i artikel 64 TEUF er opfyldt.

154. Det fremgår af artikel 64, stk. 1, at »[a]rtikel 63 [ikke berører] anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder«.

155. Den portugisiske regering har i denne forbindelse anført, at der, selv om den foreliggende sag vedrører CIRC's artikel 46 i den version, der var gældende i 2009, allerede fandtes en tilsvarende bestemmelse den 31. december 1993.

156. Som Domstolen fastslog i præmis 47 i dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249) fremgår det »[h]vad angår det tidsmæssige kriterium, som er opstillet i artikel 64, stk. 1, TEUF, […] af Domstolens faste praksis, at selv om det i princippet tilkommer den nationale ret at fastlægge indholdet af den lovgivning, der er gældende på en dato, som er fastsat i en EU-retsakt, tilkommer det Domstolen at levere bidrag til fortolkning af det EU-retlige begreb, der udgør basis for anvendelsen af en EU-retlig undtagelsesordning på national lovgivning, der »eksisterede« på en given dato«.

157. Det fremgår af fast retspraksis, at »en national foranstaltning, der er vedtaget efter en således fastsat dato, ikke allerede af denne grund automatisk falder uden for den undtagelsesordning, der er indført ved den pågældende EU-retsakt. En bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter EU-retten, er således omfattet af undtagelsen. Derimod kan en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke betragtes som lovgivning, der eksisterede på den dato, der er angivet i den pågældende EU-retsakt« [66].

158. Hvis Domstolen skulle fastslå, at artikel 64 TEUF finder anvendelse, påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om en bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med bestemmelsen i CIRC's artikel 46, derved at den afviser at ophæve økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte modtaget fra tredjelande, var gældende pr. 31. december 1993. Kun i dette tilfælde er den restriktion, der blev indført med CIRC's artikel 46, omfattet af beskyttelsesklausulen i artikel 64 TEUF.

G – *Om fjortende præjudicielle spørgsmål*

159. Med fjortende præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om beskyttelsesklausulen i artikel 64 TEUF ikke finder anvendelse, eftersom Den Portugisiske Republik har indført den i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), omhandlede ordning med skattemæssige fordele af aftalemæssig karakter i forbindelse med investeringer i udlandet og den ordning, der er fastsat i EBF's artikel 42, vedrørende udbytte fra afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, eller Timor-Leste.

160. Dette spørgsmål tager udgangspunkt i SECIL's påstand om, at Den Portugisiske Republik ikke kan give afkald på beskyttelsesklausulen alene i de tilfælde, hvor de særlige skatteordninger i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), og artikel 42 finder anvendelse.

161. Henset til min besvarelse af de foregående spørgsmål finder jeg det unødigt at besvare fjortende spørgsmål.

162. Som Kommissionen har fremført, gælder dette så meget desto mere som en ordning med særlige skattefordele i forbindelse med investeringer af aftalemæssig karakter og i forbindelse med udbytte fra afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, eller Timor-Leste, ikke er et relevant forhold i den foreliggende sag.

163. Disse ordninger indebærer, at Den Portugisiske Republik ikke længere kan anvende sin generelle ordning for udbytte fra tredjelande på udbytte fra afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, eller Timor-Leste, men at den må anvende denne særordning. Det kan ikke konkluderes, at Den Portugisiske Republik ved at vedtage disse særordninger har besluttet at opgive muligheden for at gøre beskyttelsesklausulen i artikel 64 TEUF, hvis anvendelsesområde kan begrænses, gældende.

66 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 48). Jf. ligeledes i denne retning domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 41) og A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 49).

164. Hvis der opstår et spørgsmål om ligebehandling, er det udelukkende omfattet af national ret og henhører under de portugisiske domstoles kompetence.

VI – **Forslag til afgørelse**

165. Jeg foreslår således Domstolen, at den besvarer de af Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon) fremsatte præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 31 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998, og artikel 30 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006, finder ikke anvendelse i hovedsagen, der udelukkende er omfattet af reglerne om de frie kapitalbevægelser.

2) Artikel 34 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab med Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998, og artikel 31 og 33 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006, er klare, præcise og ubetingede bestemmelser, der har en direkte virkning.

3) Artikel 34 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998, og artikel 31 og 33 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006, skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, der forbeholder retten til (fuldstændig eller delvis) ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte til de tilfælde, hvor det udloddende selskab har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på portugisisk område eller sit domicil i en anden stat, der er medlem af Den Europæiske Unionen eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. De beløb, der er opkrævet i strid med disse bestemmelser, skal tilbagebetales med renter til skatteyderen.

4) En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som ikke tillader fuldstændigt eller delvist fradrag alt efter omstændighederne af udbytte fra selskaber, der har deres hjemsted eller deres faktiske ledelse uden for Den Europæiske Unionen eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, kan hverken baseres på artikel 89 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998, eller artikel 85 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og

deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006.

5) Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, der forbeholder retten til (fuldstændig eller delvis) ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte til de tilfælde, hvor det udloddende selskab har sit hjemsted eller sin faktiske ledelse på portugisisk område eller sit domicil i en anden stat, der er medlem af Den Europæiske Unionen eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. De beløb, der er opkrævet i strid med denne bestemmelse, skal tilbagebetales med renter til skatteyderen.«