Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*MELCHIOR WATHELET*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 27. janvārī[1]

Lieta C-464/14

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

(Tribunal Tributário de Lisboa (Lisabonas Nodokļu tiesa, Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu asociācijas nolīgums — Eiropas Kopienas nolīgums ar Tunisiju — Eiropas Kopienas nolīgums ar Libānu — Kapitāla brīva aprite — Ierobežojumi

I – Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 63. un 64. pantu, kā arī Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstītā un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvāra Lēmumu 98/238/EK, EOTK[2] apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses (turpmāk tekstā – "EK nolīgums ar Tunisiju"), 31., 34. un 89. pantu un Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstītā un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februāra Lēmumu 2006/356/EK[3] apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses (turpmāk tekstā – "EK nolīgums ar Libānu"), 31., 33. un 85. pantu.

2. Atšķirībā no līdzšinējām lietām, kurās vaicāts par Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu interpretāciju, šajā lietā tiek uzdoti jautājumi par kapitāla brīvu apriti un tāpēc jāpiemēro gan LESD, gan minēto nolīgumu noteikumi. Tātad Tiesai pirmoreiz jāiztirzā jautājums par to, ka vieni no tiem ir piemērojami prioritārāk par otriem.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — OV L 97, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 28. sēj., 187. lpp.

3 — OV L 143, 1. lpp.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

1) LESD

3. LESD 63. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.”

4. LESD 64. panta 1. punktā, kurā ir paredzēta drošības klauzula, ir teikts:

“Šā Līguma 63. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā – kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū. [..]”

5. LESD 65. panta 1.–3. punktā ir noteikts:

“1. Šā Līguma 63. pants neskar dalībvalstu tiesības:

a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

b) veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, jo īpaši nodokļu jomā un finanšu iestāžu konsultatīvās uzraudzības jomā, vai noteikt procedūras, kā pārvaldes vai statistikas informācijas vajadzībām deklarēt kapitāla apriti, vai arī veikt pasākumus, ko pamato sabiedriskās kārtības vai sabiedriskās drošības intereses.

2. Šī nodaļa neliedz piemērot tādus ierobežojumus attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir saderīgi ar Līgumiem.

3. Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants.”

2) EK nolīgums ar Tunisiju

6. EK nolīguma ar Tunisiju III nodaļas “Tiesības veikt uzņēmējdarbību un sniegt pakalpojumus” 31. pants ir formulēts šādi:

“1. Puses vienojas paplašināt nolīguma darbības jomu, lai ietvertu vienas puses uzņēmumu tiesības veikt uzņēmējdarbību otras puses teritorijā un liberalizētu vienas puses pakalpojumu sniegšanas noteikumus pakalpojumu patērētājiem otrā līgumslēdzējā valstī.

2. Asociācijas padome sniedz ieteikumus, lai sasniegtu 1. punktā aprakstīto[s] mērķus.

Sniedzot šādus ieteikumus, Asociācijas padome ņem vērā iepriekšējo pieredzi attiecībā uz savstarpēju vislielākās labvēlības attieksmi un katras puses attiecīgajiem pienākumiem saskaņā ar vispārējo vienošanos par pakalpojumu tirdzniecību, kas iekļauta Līguma par [Pasaules Tirdzniecības organizācijas (PTO)] izveidošanu pielikumā, še turpmāk “VVPT”, jo īpaši attiecībā uz tiem pienākumiem, kas minēti VVPT V pielikumā.

3. Asociācijas padome veic pirmo novērtējumu attiecībā uz šī mērķa sasniegšanu ne vēlāk kā piecus gadus pēc nolīguma stāšanās spēkā."

7. Šī nolīguma IV sadaļas "Maksājumi, kapitāls, konkurence un citi ekonomiskie noteikumi" I nodaļas "Kārtējie maksājumi un kapitāla aprite" 34. pantā ir paredzēts:

"1. Attiecībā uz darījumiem kapitāla kontā, kas saistīti ar maksājumu bilanci, [Savienība] un Tunisija no šā nolīguma spēkā stāšanās brīža nodrošina, ka kapitāls, kas saistīts ar tiešām investīcijām Tunisijas uzņēmumos, kuri izveidoti saskaņā ar pastāvošajiem likumiem, var brīvi veikt apriti un ka ieguvumu un ienākumus no šādām investīcijām var likvidēt un repatriēt.

2. Puses savstarpēji apspriežas ar mērķi veicināt un piemērotākajā brīdī [veicināt un, līdzko ir izpildīti tam vajadzīgie nosacījumi,] pilnībā liberalizēt kapitāla apriti starp [Savienību] un Tunisiju."

8. Minētā nolīguma VIII sadaļas "Organizatoriskie, vispārīgie un nobeiguma noteikumi" I nodaļas 89. pantā ir noteikts:

"Nekas šajā nolīgumā nevar paredzēt:

— fiskālo priekšrocību pagarinājumu, ko piešķir jebkura no pusēm jebkādā starptautiskā līgumā vai vienošanās, kura ir tai saistoša,

— jebkāda pasākuma, kas paredzēts krāpšanas novēršanai vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai, pieņemšanas vai piemērošanas aizkavēšanu jebkuras no pusēm dēļ,

— apstrīdēt vienas vai otras puses tiesības piemērot tās valsts attiecīgos nodokļu likumdošanas noteikumus nodokļu maksātājiem, kuri neatrodas identiskā situācijā attiecībā uz savu dzīvesvietu.

3) EK nolīgums ar Libānu

9. EK nolīguma ar Libānu IV sadaļas "Maksājumi, kapitāls, konkurence un citi saimnieciski noteikumi" I nodaļas "Kārtējie maksājumi un kapitāla aprite" 31. pantā ir noteikts:

"Šā nolīguma noteikumu robežās un ievērojot 33. un 34. panta noteikumus, starp [Savienību], no vienas puses, un Libānu, no otras puses, nav kapitāla kustības ierobežojumu un nav diskriminācijas, kas pamatojas uz Kopienas un Libānas valstspiederīgo valstspiederību vai dzīvesvietu, vai vietu, kurā šādu kapitālu investē."

10. Šajā pašā šā nolīguma nodaļā esošajā 33. pantā ir paredzēts:

"1. Ievērojot citus šā nolīguma noteikumus un citas [Savienības] un Libānas starptautiskās saistības, 31. un 32. panta noteikumi neliedz piemērot jebkādus ierobežojumus, kuri pastāv starp tām šā nolīguma spēkā stāšanās dienā attiecībā uz kapitāla kustību, ietverot tiešās investīcijas, tostarp investīcijas nekustamajā īpašumā, kā arī attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru izlaišanu kapitāla tirgū.

2. Tomēr tas neskar [Savienības] iedzīvotāju Libānā vai Libānas iedzīvotāju [Savienībā] veikto investīciju un no tām gūtās peļņas pārskaitījumus uz ārvalstīm."

11. Minētā nolīguma VIII sadaļas "Institucionāli, vispārīgi un nobeiguma noteikumi" I nodaļas 85. pantā ir noteikts:

"Attiecībā uz tiešajiem nodokļiem nolīgums nekādi nerada:

a) tādu fiskālo priekšrocību paplašināšanu, ko piešķīrusi viena no Pusēm jebkurā starptautiskā nolīgumā vai režīmā, kas tai ir saistošs;

b) to, ka kāda Puse nevarētu pieņemt vai piemērot tādus pasākumus, kuru mērķis ir novērst krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas;

c) nevienas Puses tiesību apstrīdēšanu attiecībā uz tās nodokļu tiesību aktu attiecīgo noteikumu piemērošanu nodokļu maksātājiem, kuri nav vienādā stāvoklī, jo īpaši attiecībā uz viņu dzīvesvietu."

B – *Starptautiskās publiskās tiesības*

12. Vīnes 1969. gada 23. maija Konvencija par starptautisko līgumu tiesībām (*Recueil des traités des Nations unies* [Apvienoto Nāciju Organizācijas līgumu krājums], 1155. sējums, 331. lpp.; turpmāk tekstā – "Vīnes konvencija") – atbilstoši tās 1. pantā "Konvencijas piemērošanas joma" teiktajam – tiek piemērota līgumiem starp valstīm.

13. Šīs konvencijas 30. pantā "Secīgi noslēgtu līgumu piemērošana, kuri attiecas uz vienu to pašu jautājumu" ir noteikts:

"1. Neskarot Apvienoto Nāciju Organizācijas Hartas 103. panta noteikumus, līgumslēdzēju valstu tiesības un pienākumi secīgajos nolīgumos vienā un tajā pašā jomā tiek noteikti saskaņā ar šādiem punktiem [Ievērojot Apvienoto Nāciju Organizācijas Statūtu 103. pantu, secīgi noslēgtu līgumu, kas attiecas uz to pašu jautājumu, dalībvalstu tiesības un pienākumus nosaka saskaņā ar turpmākām panta daļām].

[..]

3. Ja visi iepriekšējie līguma dalībnieki ir arī nākamā līguma dalībnieki, bet, ja iepriekšējā līguma darbība nav pārtraukta vai apturēta saskaņā ar 59. pantu, tad iepriekšējais līgums ir spēkā tikai tiktāl, ciktāl tā noteikumi ir savienojami ar nākamā līguma noteikumiem [Ja visi iepriekšējie līguma dalībnieki ir arī vēlāka līguma dalībnieki, bet iepriekšējā līguma darbība nav pārtraukta vai apturēta saskaņā ar 59. pantu, tad iepriekšējais līgums ir spēkā tikai tiktāl, ciktāl tā noteikumi ir savienojami ar vēlākā līguma noteikumiem].

4. Ja iepriekšējā līguma dalībnieki nav visi nākamā līguma dalībnieki [Gadījumā, ja ne visi vēlākā līguma dalībnieki bijuši iepriekšējā līguma dalībnieki]:

a) attiecībās starp divu līgumu dalībniecēm valstīm ir piemērojama 3. punktā minētā norma [starp abu līgumu dalībvalstīm piemērojami trešās daļas noteikumi];

b) attiecībās starp valsti, kas ir abu līgumu dalībniece, un valsti, kas ir tikai viena no šo līgumu dalībniecēm, savstarpējos pienākumus un tiesības reglamentē līgums, kura dalībnieces ir abas valstis [starp abu līgumu dalībvalsti un dalībvalsti tikai vienam līgumam līgums, kura dalībnieki ir abas valstis, regulē valstu savstarpējās tiesības un pienākumus]."

C – *Portugāles tiesības*

14. Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, turpmāk tekstā – "*CIRC*"), redakcijā, kas bija spēkā 2009. gadā, 46. pantā "Sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana" bija noteikts:

"1. Komercsabiedrību vai komerciālu civilsabiedrību, kooperatīvu un publisko uzņēmumu, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāles teritorijā, ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinā atskaita ar nodokli apliekamajā bāzē iekļautos ienākumus no sadalītās peļņas, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) peļņu sadalošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas tajā pašā teritorijā, un šī sabiedrība ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja un nav atbrīvota no tā vai arī ir 7. pantā minētā nodokļa maksātāja;

b) uz saņēmēju subjektu neattiecas 6. pantā paredzētais fiskālās pārredzamības režīms;

c) saņēmējam subjektam tieši pieder līdzdalība peļņu sadalošās sabiedrības pamatkapitālā, kuras apmērs nav mazāks par 10 % vai iegādes vērtība nav mazāka par EUR 20 000 000 un kas tai piederējusi nepārtraukti gadu pirms peļņas nodošanas rīcībā vai – gadījumā, ja tā piederējusi ne tik ilgi, – līdzko līdzdalība tiek saglabāta tik ilgi, cik vajadzīgs, lai pabeigtu šo laikposmu.

[..]

5. Šā panta 1. punkta noteikumi ir piemērojami arī tad, ja Portugāles teritorijā rezidējošam subjektam, kā noteikts minētajā punktā, pieder līdzdalība kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī rezidējošā subjektā, ja vien abi šie subjekti atbilst [Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (JO L 225, 6. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., a 1. sēj., 147. lpp.),] 2. pantā noteiktajām prasībām.

6. Šā panta 1.–5. punkta noteikumi ir piemērojami arī ienākumiem, kas iekļauti nodokļa bāzē un atbilst ar nodokli apliekamai sadalītajai peļņai, kura Portugāles teritorijā rezidējošam subjektam, kā noteikts minētajā punktā, pieder līdzdalība kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī rezidējošā subjektā, ja vien abi šie subjekti atbilst Direktīvas 90/435 2. pantā noteiktajām prasībām.

[..]

8. Šā panta 1. punktā minētā atskaitīšana ir veicama tikai 50 % apmērā attiecībā uz ienākumiem, kas ietilpst ar nodokli apliekamajā peļņā un kas gūti no:

a) sadalītās peļņas, ja nav izpildīta kāda no minētā punkta b) un c) apakšpunktā paredzētajam prasībām, kā arī attiecībā uz ienākumiem, ko līgumsabiedrības biedrs gūst no līgumsabiedrības, ja vien jebkurā no gadījumiem tiek izpildīts 1. punkta a) apakšpunktā noteiktais nosacījums;

b) peļņas, ko sadala kādā citā Eiropas Savienības dalībvalstī rezidējošs subjekts, ja šis subjekts atbilst Direktīvas 90/435 2. pantā noteiktajiem nosacījumiem un nav konstatēta neviena no 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajām prasībām.

[..]"

15. Runājot par nodokļu priekšrocībām ieguldījumiem, kas izriet no līguma, ko Portugāles valsts ir noslēgusi ar nodokļa maksātāju, Nodokļu atvieglojumu shēmā (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, turpmāk tekstā – "*EBF*"), tās 2009. gada redakcijā, 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā bija paredzēts šādi:

"5. [..] investīciju projektu sekmētājiem var tikt piešķirtas šādas nodokļu priekšrocības:

[..]

b) dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana *CIRC* 46. pantā noteiktajā kārtībā un ar tajā noteiktajiem nosacījumiem līguma termiņā, ja ieguldījumi ir veikti, dibinot vai iegādājoties ārvalstu sabiedrības."

16. 2009. gadā spēkā esošās *EBF* redakcijas 42. pantā "Āfrikas valstīs, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras Demokrātiskajā Republikā rezidējošo sabiedrību sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana" ir noteikts:

"1. [*CIRC*] 46. panta 1. punktā paredzētā atskaitīšana ir piemērojama attiecībā uz peļņu, ko rezidējošiem subjektiem sadala Āfrikas valstīs, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras Demokrātiskajā Republikā rezidējoši meitasuzņēmumi, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) peļņu saņemošais subjekts ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs un nav atbrīvots no tā, un meitasuzņēmums ir uzņēmumu ienākuma nodoklim analoģiska nodokļa maksātājs un nav atbrīvots no tā;

b) saņemošajam subjektam tieši ir piederējusi līdzdalība vismaz 25 % apmērā meitasuzņēmuma kapitālā vismaz divus gadus;

c) sadalītā peļņa rodas no meitasuzņēmuma peļņas, kas aplikta ar nodokli pēc ne mazāk kā 10 % likmes, un neizriet no darbībām, kas rada pasīvos ienākumus, galvenokārt honorāriem, kapitāla pieaugumiem un citiem ienākumiem no vērtspapīriem, ienākumiem no nekustamas mantas, kas atrodas ārpus sabiedrības rezidences valsts, ienākumiem no apdrošināšanas darbības, kas pārsvarā gūti no apdrošināšanas attiecībā uz mantu, kas atrodas ārpus sabiedrības rezidences teritorijas, vai apdrošināšanas attiecībā uz šajā teritorijā nerezidējošām personām un ienākumi no banku darbībai raksturīgajiem darījumiem, kas nav vērsti galvenokārt uz šīs teritorijas tirgu."

17. Lisabonā 1999. gada 24. februārī parakstītās Portugāles Republikas un Tunisijas Republikas Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem [4] III nodaļas "Ienākumu aplikšana ar nodokli" 10. pantā "Dividendes" ir noteikts:

"1. Dividendes, ko izmaksā sabiedrība, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Tomēr šīs dividendes ar nodokļiem ir apliekamas arī līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir dividendes maksājošā sabiedrība, un atbilstoši šīs valsts tiesību aktiem, bet tad, ja persona, kas saņem dividendes, ir patiesā saņēmēja, tādējādi uzliktie nodokļi nevar pārsniegt 15 % no dividenžu bruto summas.

[..]" [Neoficiāls tulkojums]

4 — 2000. gada 31. marta *Diário da República* I, A sērija, Nr. 77, 1411. lpp.

18. Šīs konvencijas V nodaļas "Īpaši noteikumi" 25. pantā "Informācijas apmaiņa" ir noteikts:

"1. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes apmainās ar informāciju, kas nepieciešama konvencijas un līgumslēdzēju valstu iekšējo likumu par konvencijā minētajiem nodokļiem, ciktāl tajos paredzētā aplikšana ar nodokli nav pretrunā šai konvencijai, noteikumu piemērošanai. Ar 1. pantu apmaiņa ar informāciju nav ierobežota. Informācija, kuru līgumslēdzēja valsts ir saņēmusi, ir konfidenciāla tāpat kā informācija, kas ir saņemta, piemērojot šīs valsts tiesību aktus, un tā ir darīta zināma tikai personām vai iestādēm (tostarp tiesām un administratīvajām iestādēm), kas ir iesaistītas konvencijā paredzēto nodokļu noteikšanā vai piedziņā, tiesvedībās un krimināvajāšanās saistībā ar šiem nodokļiem vai lēmumu pieņemšanā par šo nodokļu pārsūdzību. Šādas personas vai iestādes izmanto šādu informāciju tikai šiem nolūkiem. Tās var atklāt informāciju atklātās tiesas sēdēs vai spriedumos.

2. Nekādā gadījumā 1. punkta noteikumus nevar interpretēt tādējādi, ka tie uzliek līgumslēdzējai valstij pienākumu:

a) īstenot administratīvus pasākumus, kas ir pretrunā tās vai otras līgumslēdzējas valsts tiesību aktiem un administratīvajai praksei;

b) sniegt informāciju, kuru nevar iegūt saskaņā ar tās vai otras līgumslēdzējas valsts tiesību aktiem vai parasto administratīvo praksi;

c) sniegt informāciju, ar kuru tiktu izpausts komerciāls, rūpniecisks vai profesionāls noslēpums vai komercprocess, vai informāciju, kuras paziņošana būtu pretrunā sabiedriskajai kārtībai." [Neoficiāls tulkojums]

III – **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

19. *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA* (turpmāk tekstā – "*SECIL*") ir saskaņā ar Portugāles tiesībām dibināta akciju sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Outao [*Outão*] (Portugāle). Taksācijas ziņā tā ir pakļauta īpašam koncernu taksācijas režīmam.

20. 1930. gadā dibinātā *SECIL* nodarbojas ar cementa ražošanu. 2009. gadā tai piederēja 98,72 % *Société des Ciments de Gabés SA* (turpmāk tekstā – "*Ciments de Gabés*"), kuras juridiskā adrese ir Tunisā (Tunisija), kapitāla, kā arī 51,05 % sabiedrības *Ciments de Sibline, S.A.L.* (turpmāk tekstā – "*Ciments de Sibline*"), kuras juridiskā adrese ir Beirūtā (Libāna), kapitāla.

21. 2009. gadā *SECIL* dividendēs saņēma no *Ciments de Gabés* EUR 6 288 683,39 un no *Ciments de Sibline* – EUR 2 022 478,12.

22. Pēc tam, kad abiem tās meitasuzņēmumiem – vienam Tunisijā, otram Libānā – tika uzlikti nodokļi, *SECIL* deklarēja dividendes Portugālē, kurām netika piemērots nekāds dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanas vai mazināšanas mehānisms.

23. Tādējādi *SECIL* bija jāsamaksā *Fazenda pública* (valsts kase) uzņēmumu ienākuma nodoklis kopsummā EUR 4 587 208,20 apmērā.

24. 2012. gada 29. maijā *SECIL* iesniedza sūdzību Setubalas finanšu direktoram (*Diretor de Finanças de Setúbal*) par to, ka no *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline* saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli ir prettiesiska, jo, izslēdzot iespēju piemērot normas par dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu, Portugāles tiesību aktos nav ievēroti EK nolīgumi ar Tunisiju un Libānu, kā arī LESD.

25. Šī sūdzība tika noraidīta ar 2012. gada 10. oktobra lēmumu, kas *SECIL* tika paziņots ar 2012. gada 17. oktobra vēstuli.

26. SECIL par šo lēmumu cēla prasību *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa, Portugāle), būtībā apgalvojot, ka Portugāles nodokļu iestāžu atteikums piemērot sistēmu dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanai, kas Portugālē bija spēkā 2009. finanšu gadā un kas ir paredzēta *CIRC* 46. panta 1. un 8. punktā, kā arī *EBF* 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā un 45. pantā, nav saderīgs nedz ar starptautiskajām publiskajām tiesībām, nedz ar Savienības tiesībām, jo šī sistēma tiek piemērota tikai peļņai, kuru sadala sabiedrības, kuru fiskālā rezidence ir Portugālē, Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstī, kādā no Āfrikas valstīm, kurās oficiālā valoda ir portugāļu valoda, vai arī Austrumtimorā. *SECIL* skatījumā, ar šo atšķirīgo attieksmi pret Tunisijā un Libānā gūto peļņu nav ievēroti EK nolīgumi ar Tunisiju un Libānu, kā arī LESD 49. un 63. pants.

27. Šajos apstākļos *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [EK nolīguma ar Tunisiju] 31. pants ir skaidra, konkrēta un beznosacījumu norma, kas kā tāda ir tieši piemērojama un no kuras jāsecina, ka šajā lietā ir piemērojamas tiesības veikt uzņēmējdarbību?

2) Vai – apstiprinošas atbildes gadījumā – šajā tiesību normā paredzētajām tiesībām veikt uzņēmējdarbību ir [*SECIL*] apgalvotās sekas, proti, dividendēm, kuras tā saņēmusi no sava Tunisijā esošā meitasuzņēmuma, ir jāpiemēro *CIRC* 46. panta 1. punktā paredzētais pilnīgas atskaitīšanas mehānisms, pretējā gadījumā pārkāpjot šīs tiesības?

3) Vai [EK nolīguma ar Tunisiju] 34. pants ir skaidra, konkrēta un beznosacījumu norma, kas kā tāda ir tieši piemērojama un no kuras jāsecina, ka šajā lietā ir piemērojama kapitāla brīva aprite, un tādējādi uzskatāms, ka tā attiecas uz prasītājas veiktajiem ieguldījumiem?

4) Vai – apstiprinošas atbildes gadījumā – šajā tiesību normā paredzētajai kapitāla brīvai apritei ir [*SECIL*] apgalvotās sekas, proti, dividendēm, kuras tā saņēmusi no sava Tunisijā esošā meitasuzņēmuma, ir jāpiemēro *CIRC* 46. panta 1. punktā paredzētais pilnīgas atskaitīšanas mehānisms?

5) Vai uz iepriekš izklāstītajiem jautājumiem apstiprinoši jāatbild [EK nolīguma ar Tunisiju] 89. panta noteikumu dēļ?

6) Vai ir attaisnojama ierobežojoša attieksme pret dividendēm, kuras sadalījusi [*Ciments de Gabés*], ievērojot, ka Tunisijas Republikas gadījumā nav Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvā 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību [tiešo nodokļu] jomā [OV 1977, 336, 15. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 63. lpp.] paredzēto sadarbības ietvaru?

7) Vai [EK nolīguma ar Libānu] 31. pants, lasot to kopsakarā ar tā 33. panta 2. punktu, ir skaidra, konkrēta un beznosacījumu norma, kas kā tāda ir tieši piemērojama un no kuras jāsecina, ka šajā lietā ir piemērojama kapitāla brīva aprite?

8) Vai – apstiprinošas atbildes gadījumā – šajā tiesību normā paredzētajai kapitāla brīvai apritei ir [*SECIL*] apgalvotās sekas, proti, dividendēm, kuras tā saņēmusi no sava Libānā esošā meitasuzņēmuma, ir jāpiemēro *CIRC* 46. panta 1. punktā paredzētais pilnīgas atskaitīšanas mehānisms?

9) Vai uz iepriekš izklāstītajiem jautājumiem apstiprinoši jāatbild [EK nolīguma ar Libānu] 85. panta noteikumu dēļ?

10) Vai ir attaisnojama ierobežojoša attieksme pret dividendēm, kuras sadalījusi [*Ciments de Sibline*], ievērojot, ka Libānas Republikas gadījumā nav Direktīvā 77/799 paredzēto sadarbības ietvaru?

11) Vai šajā lietā ir piemērojams EKL 56. pantā (tagad – LESD 63. pants) noteiktais un vai – apstiprinošas atbildes gadījumā – no [minētajā tiesību normā] paredzētās kapitāla brīvās aprites izriet pienākums piemērot dividendēm, kuras uzņēmumam [*SECIL*] 2009. gadā sadalījušas [*Ciments de Gabés*] un [*Ciments de Sibline*], *CIRC* 46. panta 1. punktā paredzēto pilnīgas atskaitīšanas mehānismu vai alternatīvi – daļējas atskaitīšanas mehānismu, kas minēts šīs tiesību normas 8. punktā?

12) Vai, pat ja kapitāla brīva aprite ir uzskatāma par piemērojamu šajā lietā, toreizējā Portugāles likumā paredzēto dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanas vai mazināšanas mehānismu nepiemērošana attiecīgajām dividendēm ir attaisnota ar faktu, ka Tunisijas Republikas un Libānas Republikas gadījumā nav Direktīvā 77/799 paredzēto sadarbības ietvaru?

13) Vai EKL 57. panta 1. punktā (tagad – LESD 64. pants) esošajai drošības klauzulai ir pretrunā kapitāla brīvas aprites piemērošana ar prasītājas apgalvotajām sekām?

14) Vai EKL 57. panta 1. punktā (tagad – LESD 64. pants) esošā drošības klauzula nav jāpiemēro tāpēc, ka pa šo laiku ir ieviests *EBF* 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā paredzētais nodokļu atbrīvojumu režīms līgumiskām investīcijām un *EBF* 42. pantā paredzētais režīms Āfrikas valstu, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras izcelsmes dividendēm?"

IV – **Tiesvedība Tiesā**

28. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā ir iesniegts 2014. gada 8. oktobrī. Rakstveida apsvērumus iesniedza *SECIL*, Portugāles, Grieķijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

29. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 61. panta 1. punktu puses tika aicinātas atbildēt uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem par saikni starp LESD un Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumiem, ko tās arī izdarīja.

30. 2015. gada 18. novembrī tika rīkota tiesas sēde, kurā mutvārdu apsvērumus sniedza *SECIL*, Portugāles valdība, kā arī Komisija.

V – **Analīze**

A – *Ievada apsvērumi*

31. Šim lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu piemīt kāda Tiesas judikatūrā visnotaļ reti sastopama īpatnība, proti, tajā tiek iztirzāta problemātika saistībā ar to, ka vienlaicīgi piemērojami gan LESD, gan Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu noteikumi, proti, LESD 49., 63. un 64. pants, kā arī EK nolīguma ar Tunisiju 31., 34. un 89. pants un EK nolīguma ar Libānu 31., 33. un 85. pants.

32. Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības ar vienu vai vairākām trešajām valstīm noslēgts nolīgums Savienībai ir akts, ko ir pieņēmusi viena no tās iestādēm LESD 267. panta pirmās daļas b) punkta izpratnē, ka šāda nolīguma normas kopš to stāšanās spēkā ir Savienības tiesību sistēmas neatņemama daļa un ka šīs tiesību sistēmas ietvaros Tiesai ir kompetence sniegt prejudiciālu

nolēmumu par šī nolīguma interpretāciju [5].

33. Uz šī pamata Tiesai bieži vien ir bijusi iespēja atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem par to, kā interpretējami Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu noteikumi, proti, EEK nolīgums ar Alžīriju [6], EK nolīgums ar Maroku [7], EK nolīgums ar Izraēlu un EK nolīgums ar PAO [8], EK nolīgums ar Libānu [9], EK nolīgums ar Ēģipti [10] un EK nolīgums ar Tunisiju [11].

34. Tomēr nevienā no šīm lietām netika vaicāts par LESD un Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu noteikumu vienlaicīgu piemērojamību.

35. Tas pats sakāms par lietām, kurās vaicāts par to, kā interpretējami EEK un Grieķijas [12], EEK un Turcijas [13] un EK un Ungārijas [14] asociācijas nolīgumi, kā arī partnerības un sadarbības līgums starp EK un Krieviju [15].

5 — Skat. spriedumus *Haegeman* (181/73, EU:C:1974:41, 3.–6. punkts) par Atēnās 1961. gada 9. jūlijā parakstīto Nolīgumu par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Ekonomikas kopienu un Grieķiju, kas Kopienas vārdā noslēgts ar Padomes 1961. gada 25. septembra Lēmumu 63/106/EEK (OV 26, 293. lpp.; turpmāk tekstā – "EEK un Grieķijas asociācijas nolīgums"; *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400, 7. punkts) par Ankarā 1963. gada 12. septembrī parakstīto Nolīgumu, ar ko izveido asociāciju starp Eiropas Ekonomikas kopienu un Turciju, kas Kopienas vārdā noslēgts ar Padomes 1963. gada 23. decembra Lēmumu 64/732/EEK (OV 1964, L 217, 3685. lpp.; turpmāk tekstā – "EK asociācijas nolīgums ar Turciju"); *Andersson* un *Wåkerås-Andersson* (C-321/97, EU:C:1999:307, 26. un 27. punkts); *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493, 27. punkts), kā arī *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 19. punkts) par 1992. gada 2. maijā parakstīto Līgumu par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – "EEZ līgums"), kas apstiprināts ar Padomes un Komisijas 1993. gada 13. decembra Lēmumu 94/1/EOTK, EK par Eiropas Ekonomisk[ās] zonas līguma noslēgšanu starp Eiropas Kopienu, tās dalībvalstīm un Austrijas Republiku, Somijas Republiku, Islandes Republiku, Lihtenšteinas Grāfisti [Firstisti], Norvēģijas Karalisti, Zviedrijas Karalisti un Šveices Konfederāciju (OV 1994, L 1, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 19. sēj., 146. lpp.).

6 — Skat. Alžīrā 1976. gada 26. aprīlī parakstīto un Kopienas vārdā ar Padomes 1978. gada 26. septembra Regulu (EEK) Nr. 2210/78 apstiprināto Sadarbības nolīgumu starp Eiropas Ekonomikas kopienu un Alžīrijas Tautas Demokrātisko Republiku (OV L 263, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 13. sēj., 40. lpp.), ko Tiesa izvērtējusi lietās, kurās taisīti spriedumi *Krid* (C-103/94, EU:C:1995:97) un *Babahenini* (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Skat. Rabatā 1976. gada 27. aprīlī parakstīto un Kopienas vārdā ar Padomes 1978. gada 26. septembra Regulu (EEK) Nr. 2211/78 apstiprināto Eiropas Ekonomikas Kopienas un Marokas Karalistes sadarbības nolīgumu (OV L 264, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 13. sēj., 155. lpp.), kas tika aizstāts ar Briselē 1996. gada 26. februārī parakstīto un Kopienu vārdā ar Padomes un Komisijas 2000. gada 24. janvāra Lēmumu 2000/204/EK, EOTK apstiprināto Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu, ar ko nodibināta asociācija starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Marokas Karalisti, no otras puses (OV L 70, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 33. sēj., 175. lpp.). Attiecībā uz šiem nolīgumiem tika iesniegti lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu lietās, kurās tika taisīti spriedumi *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107) un *Mesbah* (C-179/98, EU:C:1999:549), kā arī rīkojumi *Echouikh* (C-336/05, EU:C:2006:394) un *El Youssfi* (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Skat. Briselē 1995. gada 20. novembrī parakstīto Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu, ar ko izveido asociāciju starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Izraēlas Valsti, no otras puses (OV 2000, L 147, 3. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 33. sēj., 287. lpp.), kā arī Briselē 1997. gada 24. februārī parakstīto Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu pagaidu asociācijas nolīgumu par tirdzniecību un sadarbību starp Eiropas Kopienu, no vienas puses, un Palestīnas atbrīvošanas organizāciju (PAO)[, kas darbojas] Jordānas Rietumkrasta un Gazas sektora Palestīniešu pašpārvaldes [vārdā, no otras puses] (OV L 187, 3. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 26. sēj., 122. lpp.). Par šo nolīgumu tika iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — EK nolīgumu ar Libānu jau analizējušas gan Tiesa lietā, kurā taisīts rīkojums *Mugraby*/Padome un Komisija (C-581/11 P, EU:C:2012:466), gan Vispārējā tiesa – lietā, kurā taisīts rīkojums *Mugraby*/Padome un Komisija (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Skat. Luksemburgā 2001. gada 25. jūnijā parakstīto un ar Padomes 2004. gada 21. aprīļa Lēmumu 2004/635/EK apstiprināto Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, Ēģiptes Arābu Republiku, no otras puses (OV L 304, 38. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 51. sēj., 304. lpp.). Par šo nolīgumu tika iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā, kurā taisīts spriedums *Helm Düngemittel* (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Par EK nolīgumu ar Tunisiju jau bija iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā, kurā taisīts spriedums *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780), kā arī Vispārējā tiesa to ir analizējusi lietās, kurās taisīti spriedumi *Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia*/Padome un Komisija (T-162/07, EU:T:2009:333) un *ICF*/Komisija (T-406/08, EU:T:2013:322, 208.–214. punkts).

12 — Par EEK un Grieķijas asociācijas nolīgumu bija iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā, kurā taisīts spriedums *Haegeman* (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Par EEK un Turcijas asociācijas nolīgumu bija iesniegti lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu lietās, kurā taisīti vairāki spriedumi, no kuriem vissvarīgākais ir spriedums *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Skat. Eiropas līgumu par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Ungārijas Republiku, no otras puses, kas Kopienas vārdā noslēgts un apstiprināts ar Padomes un Komisijas 1993. gada 13. decembra Lēmumu 93/742/Euratom, EOTK, EK (OV L 347, 1. lpp.). Šo nolīgumu Tiesa ir izvērtējusi lietās, kurās taisīti spriedumi *Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia* un *ERSA* (C-347/03, EU:C:2005:285); *Sfakianakis* (no C-23/04 līdz C-25/04, EU:C:2006:92); *Agrover* (C-173/06, EU:C:2007:612), kā arī taisīts rīkojums *Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova* (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Skat. Partnerības un sadarbības nolīgums, ar ko izveido partnerību starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Krievijas Federāciju, no otras puses, kas parakstīts 1994. gada 24. jūnijā Korfu un Kopienu vārdā apstiprināts ar Padomes un Komisijas 1997. gada 30. oktobra Lēmumu 97/800/EOTK, EK, Euratom (OV L 327, 1. lpp.; Īpašais izdevums latviešu valodā, 11. nod., 26. sēj., 356. lpp.). Šo nolīgumu Tiesa ir izvērtējusi lietā, kurā taisīts spriedums *Simutenkov* (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Turpretim par to, vai un kā vienlaicīgi piemērojami LESD noteikumi par kapitāla brīvu apriti un EEZ līguma noteikumi par to pašu brīvību, ir vaicāts vairākos lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu [16], kā arī tiešās prasībās [17].

37. Tomēr šajā lietā šī judikatūra nebūs nepavisam noderīga, jo Tiesa bieži vien ir nospriedusi, ka "noteikumi, ar kuriem tiek aizliegti kapitāla aprites ierobežojumi un diskriminācija attiecībās starp EEZ līguma dalībvalstīm neatkarīgi no tā, vai tās ir Savienības vai EBTA dalībvalstis, ir identiski tiem, kuri saskaņā ar Savienības tiesībām ir jāievēro attiecībās starp dalībvalstīm" [18].

38. Tā kā ar LESD un EEZ līguma piešķirtās tiesiskās aizsardzības līmenis šajā jomā ir vienāds, nav nozīmes tam, vai ir piemērojami LESD vai EEZ līguma noteikumi. Tāpēc minētajās lietās, kurās bija piemērojams gan LESD, gan EEZ līgums, neradās jautājums par to, vai šo tiesību normu starpā būtu kādas hierarhijas vai prioritātes attiecības.

39. Tas tā gan nav šajā gadījumā, kad piemērojamie EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu noteikumi nav tādi paši kā LESD noteikumi. Pirmkārt, pieņemot, ka šo nolīgumu noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti ir tieša iedarbība, to tvērums tiek ierobežots ar EK nolīguma ar Tunisiju 89. pantu un EK nolīguma ar Libānu 85. pantu, kuros šo nolīgumu piemērojamība tiešo nodokļu jomā tiek ierobežota. Otrkārt, atšķirībā no LESD EK nolīgumā ar Tunisiju nav ietverta drošības klauzula, kas ierobežotu kapitāla brīvas aprites piemērojamību, savukārt EK nolīguma ar Libānu 33. pantā paredzētā drošības klauzula no tā piemērošanas jomas izslēdz no ieguldījumiem, ko Libānā veikušas Savienībā rezidējošās fiziskās vai juridiskās personas, gūtās peļņas pārskaitīšanu uz ārvalstīm.

40. Tātad varētu rasties jautājums par to, vai ar Tunisiju un ar Libānu EK noslēgto nolīgumu noteikumu piemērošana izslēdz LESD noteikumu piemērošanu vai otrādi.

41. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "[Savienības noslēgtajiem nolīgumiem] ir augstāks spēks par atvasinātajiem [Savienības] tiesību aktiem [19], Tiesai piebilstot, ka "šis pārākums [Savienības] tiesību jomā neattiec[oties] uz primārajām tiesībām" [20].

42. Tomēr starptautiskajās publiskajās tiesībās dalībvalstu starpā noslēgto dažādo nolīgumu hierarhija nav paredzēta. Proti, kā rakstījis profesors *Charles Rousseau*, "valsts sistēma, kuras pamatā ir struktūru un normu hierarhija [Kelzena [*Kelsen*] doktrīna, ka, ja hierarhiski zemāka norma nav saderīga ar hierarhiski augstāku normu, tā nav spēkā vai ir atceļama, vai arī pie atbildības jāsauc par to atbildīgā

16 — Skat. tostarp spriedumus *Andersson* un *Wåkerås-Andersson* (C-321/97, EU:C:1999:307); *Salzmann* (C-300/01, EU:C:2003:283); *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493); *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588); *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645), kā arī rīkojumu *projektart* u.c. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Skat. tostarp spriedumus Komisija/Beļģija (C-522/04, EU:C:2007:405); Komisija/Nīderlande (C-521/07, EU:C:2009:360); Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273), kā arī Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Spriedums *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 21. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493, 28. un 32. punkts); Komisija/Beļģija (C-522/04, EU:C:2007:405, 44. punkts) un Komisija/Nīderlande (C-521/07, EU:C:2009:360, 33. punkts), kā arī rīkojumu *projektart* u.c. (C-476/10, EU:C:2011:422, 34. un 35. punkts).

19 — Spriedums *Intertanko* u.c. (C-308/06, EU:C:2008:312, 42. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus Komisija/Vācija (C-61/94, EU:C:1996:313, 52. punkts); *Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht* (C-311/04, EU:C:2006:23, 25. punkts), kā arī *IATA* un *ELFAA* (C-344/04, EU:C:2006:10, 35. punkts).

20 — Spriedums *Kadi* un *Al Barakaat International Foundation*/Padome un Komisija (C-402/05 P un C-415/05 P, EU:C:2008:461, 285. un 308. punkts).

struktūra] nespēj atrisināt konfliktus starp starptautisko tiesību normām, jo vairākums tautu tiesību normu ir līgumiskas normas, ko radījušas atšķirīgas un hierarhijas attiecībā neesošas struktūras" [21], izņemot Apvienoto Nāciju Organizācijas Hartas 103. pantu [22] un *ius cogens* normas [23], kas ir pārākas pār jebkuru citu tām pretrunā esošu starptautisko tiesību normu [24].

43. Taču, tā kā Savienības tiesību sistēmā ir ievērots Kelzena doktrīnas domu gājiens un ieviesta normu hierarhija, kurā LESD ir pārāks pār starptautiskajām publiskajām tiesībām, uz šo normu hierarhiju varētu atsaukties tikai tad, ja pretrunas būtu starp dažādu piemērojamo līgumu noteikumiem, ja vien kolīzija nav šķietama un atrisināma interpretācijas ceļā [25].

44. Manuprāt, vairāku aspektu dēļ nav iespējams secināt, ka šādas pretrunas pastāvētu starp LESD un EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu noteikumiem. Gluži pretēji, tāpat kā LESD normu par svarīgajām pārvietošanās brīvībām, un – kā norādīts EK nolīguma ar Tunisiju 1. panta 2. punkta otrajā ievilkumā un EK nolīguma ar Libānu 1. panta 2. punkta b) apakšpunktā – minēto nolīgumu mērķis ir "izveidot nosacījumus pakāpeniskai preču, pakalpojumu un kapitāla tirdzniecības liberalizācijai".

45. Tiesa jau vairākkārt nospriedusi, ka Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu "mērķis ir veicināt visaptverošu sadarbību starp līgumslēdzējām pusēm, lai sniegtu ieguldījumu [attiecīgās trešās valsts] ekonomikas un sociālajā attīstībā un palīdzētu stiprināt attiecības pušu starpā" [26].

46. Tāpēc, paredzot normas, ar kurām ir paredzēta brīvība veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīva aprite, EK nolīgumos ar Tunisiju un Libānu tiek ievēroti tādi paši principi kā LESD pamatā esošie, neizvirzot ar minēto Līgumu nesaderīgus mērķus.

47. Minētās pretrunas nevar izrietēt arī no EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta un EK nolīguma ar Libānu 85. panta.

48. Proti, šo noteikumu mērķis ir vienkārši nepiemērot citu pušu valstspiederīgajiem priekšrocības, kas Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumu līgumslēdzējām pusēm ir piešķirtas ar konvencijām par dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu, nekavēt tādu pasākumu pieņemšanu un piemērošanu, kas vērsti pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un nekavēt līgumslēdzējas puses piemērot nodokļu tiesību normas, ar kurām ir noteikta atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no viņu dzīvesvietas.

21 — Rousseau, C., "De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international", *Revue générale de droit international public*, 1932, 39. sēj., 133. – 136. lpp.

22 — "Gadījumā, ja ANO dalībvalsts pienākumi saskaņā ar šiem statūtiem izrādīsies pretrunā jebkāda cita starptautiska nolīguma pienākumiem, lielāks spēks ir pienākumiem, kas noteikti šajos statūtos."

23 — Saskaņā ar Vīnes konvencijas 53. pantu "līgums nav spēkā, ja tā noslēgšanas brīdī tas neatbilst vispārējai starptautisko tiesību imperatīvai normai". Šajā ziņā skat. arī Vīnē 1986. gada 21. martā noslēgtās Vīnes konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām starp valstīm un starptautiskām organizācijām vai starp starptautiskām organizācijām 53. pantu.

24 — Šajā ziņā skat. Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. izd., Oxford University Press, 2012, 22. un 23. lpp.; Matz-Lück, N., "Conflicts between treaties", no: Berhardt, R., un Macalister-Smith, P., (red.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, 4., 9. un 10. punkts, kas pieejams interneta vietnē: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result= 5&prd=EPIL.

25 — Skat. Kelsen, H., "Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public", 1926, IV sēj., *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, 231. lpp. un 267. – 274. lpp.

26 — Spriedums *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, 29. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Kziber* (C-18/90, EU:C:1991:36, 21. punkts) un *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780, 27. punkts).

49. LESD 65. panta 1. punktam ir šie paši mērķi, un, lai arī tajā nav minētas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, LESD nav paredzēta neviena norma, kas Tunisijas vai Libānas valstspiederīgajam ļautu gūt kādu priekšrocību, kas piešķirta ar Portugāles Republikas un kādas citas valsts starpā noslēgtu konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu [27].

50. Gluži tāpat tas, ka EK nolīgumā ar Tunisiju nav ietverta drošības klauzula, kas ierobežotu kapitāla brīvas aprites piemērojamību, un tas, ka EK nolīguma ar Libānu 33. pantā paredzētā drošības klauzula no šā nolīguma piemērošanas izslēdz gadījumus, kad Savienībā rezidējošas personas no ieguldījumiem Libānā gūto peļņu pārved uz ārvalstīm, nav pretrunā LESD 64. pantam.

51. Proti, ar šajā pantā paredzēto drošības klauzulu par labu kapitāla brīvas aprites ierobežojumiem, kas jau bija spēkā 1993. gada 31. decembrī, nav uzlikts pienākums tos saglabāt un ir aizliegts paplašināt to piemērošanas jomu.

52. Tāpēc – kā rakstveida atbildē uz Tiesas uzdotajiem jautājumiem apgalvo Zviedrijas valdība – nav jāatsaucas uz tiesību normu hierarhiju. Tātad jāpārbauda, vai saskaņā ar *lex posterior derogat legi priori* principu ir piemērojami tikai šie nolīgumu noteikumi.

53. Tas ir ne tikai vispārējais tiesību princips, kura esamību Savienības tiesībās ir atzinuši vairāki Tiesas ģenerāladvokāti [28], bet arī starptautisko tiesību princips, kas ir kodificēts Vīnē 1969. gada 23. maijā noslēgtās Vīnes konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām 30. panta 1., 3. un 4. punktā [29].

54. Manuprāt, šajā lietā ir piemērojama norma, kas ir kodificēta Vīnes konvencijas 30. panta 3. punktā [30], tāpēc ir jānoskaidro, kurš no abiem līgumiem ir noslēgts agrāk.

27 — Šajā ziņā skat. spriedumu *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 58.–63. punkts), kurā Tiesa nosprieda, ka "[LESD 63. un 65.] pants neiestājas pret to, ka [..] noteikums divpusējā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu [..] netiek piemērots dalībvalsts, kura nav minētās konvencijas līgumslēdzēja puse, rezidentam" (63. punkts). Patiešām, kā minētā sprieduma 55. punktā, atsaukdamās uz sprieduma lietā *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, EU:C:1999:438) 59. punktu, nospriedusi Tiesa, "pastāv situācijas, kad divpusējā konvencijā paredzētās priekšrocības var attiecināt uz tādas dalībvalsts, kura nav attiecīgās konvencijas līgumslēdzēja puse, rezidentu". Tā tas ir gadījumā, kad "attiecībā uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp dalībvalsti un trešo valsti" valda "princips, saskaņā ar kuru citu valstu pilsoņiem tiek piešķirtas tādas pašas tiesības, kādas valsts piešķir saviem pilsoņiem, uzliek dalībvalstij, kas ir minētās konvencijas puse, pienākumu nerezidentu pastāvīgajām pārstāvniecībām piešķirt konvencijā paredzētās priekšrocības, ko valsts piemēro sabiedrībām rezidentēm" (56. punkts). Tomēr tā tas nav šajā pamatlietā.

28 — Skat. ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] secinājumus lietā Komisija/Padome (C-110/02, EU:C:2003:667, 33. punkts); ģenerāladvokāta D. Ruisa-Harabo Kolomera [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumus lietā *St. Paul Dairy* (C-104/03, EU:C:2004:509, 61. punkts); ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumus lietā *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235, 28. punkts); ģenerāladvokāta J. Mazaka [*J. Mazák*] secinājumus lietā Komisija/Itālija (C-565/08, EU:C:2010:403, 30. punkts); ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] viedokli pārskatītajā lietā Komisija/*Strack* (C-579/12 RXII, EU:C:2013:573, 48. punkts); ģenerāladvokāta M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumus lietā *Ascendi Beiras Litoral e Alta*, *Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:246, 59. punkts), kā arī ģenerāladvokāta N. Jēskinena secinājumus lietā Apvienotā Karaliste/Parlaments un Padome (C-507/13, EU:C:2014:2394, 59. punkts).

29 — Šajā ziņā skat. arī Vīnē 1986. gada 21. martā noslēgtās Vīnes konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām starp valstīm un starptautiskām organizācijām vai starp starptautiskām organizācijām 30. panta 3. un 4. punktu. Kā Tiesa ir nospriedusi sprieduma *Helm Düngemittel* (C-613/12, EU:C:2014:52) 37. punktā, ka "starptautisko līgumu tiesības būtībā ir kodificētas Vīnes konvencijā un ka šajā konvencijā ietvertie noteikumi ir piemērojami tādam nolīgumam, kas noslēgts starp valsti un starptautisku organizāciju, tādam kā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgums ar Ēģipti, ciktāl šie noteikumi atspoguļo vispārējās starptautisko paražu tiesību normas". Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 40. un 41. punkts). Tāpēc šīs normas "ir saistošas [Savienības] iestādēm un ir [Savienības] tiesību sistēmas sastāvdaļa" (spriedums *Brita* C-386/08, EU:C:2010:91, 42. punkts).

30 — Vīnes konvencijas 30. panta 3. punkta noteikums nenozīmē to, ka abu līgumu līgumslēdzējām pusēm ir jābūt identiskām. Tieši otrādi, kā savos komentāros saistībā ar to pantu projektu, kas attiecas uz līgumu tiesībām, Starptautisko tiesību komisija (*Annuaire de la Commission du droit international*, 1966, II sēj., 216. lpp.) paskaidro, ka "3. punktā ir noteikts vispārīgs noteikums, kas ir piemērojams tad, ja visas līgumslēdzējas puses (*ar citu valstu dalību vai bez tās*) vēlāk noslēdz līgumu šajā pašā jomā" (mans izcēlums). Šajā ziņā skat. arī Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. izdevums, Cambridge University Press, 2003, 381. lpp.; Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leidene/Bostona, 2003, 62. un 63. lpp.; Mus, J. B., "Conflicts between treaties in international law", 1998, XLV sēj., *Netherlands International Law Review*, 208. lpp., 219. lpp.

55. Attiecībā uz aplūkotajiem noteikumiem ir jāuzskata, ka EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu noteikumi ir pieņemti vēlāk par LESD noteikumiem, pat ja tie ir tikuši noslēgti pirms Lisabonas līguma stāšanās spēkā. Proti, jautājumā par kapitāla brīvu apriti LESD ir vienīgi pārņemts iepriekšējā Līgumā noteiktais. Precīzāk, "vis[u] kapitāla aprites ierobežojum[u] dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā" [31] aizliegums, kāds tas pašlaik pastāv, bija noteikts jau 1992. gadā [32], tātad pirms EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu noslēgšanas.

56. No visa iepriekš minētā izriet, ka, tā kā saskaņā ar Vīnes konvencijas 30. panta 3. punktu visas agrākā līguma, proti, LESD, līgumslēdzējas puses, kas bija arī vēlākā līguma, proti, EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu, līgumslēdzējas puses, LESD noteikumi ir piemērojami tikai tik lielā mērā, cik tie nav aizstāti ar EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu noteikumiem.

57. Šī interpretācija ir saderīga ar secinājumu lietā *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235) 28. punktā ģenerāladvokāta N. Jēskinena pausto nostāju, ka lietā, kas tāpat kā šī lieta attiecas uz kapitāla brīvu apriti, "*lex posterior derogat legi priori un lex specialis derogat legi generali* principi, šķiet, nepieļauj jebkādu [LESD 64.] panta 1. punkta piemērošanu attiecībām starp dalībvalstīm un Lihtenšteinas Firstisti". Tādējādi EEZ līguma, kurā tāpat kā EK nolīgumā ar Tunisiju nebija paredzēta drošības klauzula, 40. panta piemērošana izslēdza LESD ietvertās drošības klauzulas piemērošanu [33].

B – *Par pirmo līdz trešo un septīto prejudiciālo jautājumu*

58. Ar šo pirmo līdz trešo un septīto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai, pirmkārt, EK nolīguma ar Tunisiju 31. pantam un EK nolīguma ar Libānu 30. pantam [34] (kuros ir paredzētas tiesības veikt uzņēmējdarbību un brīvība sniegt pakalpojumus) un, otrkārt, EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantam un EK nolīguma ar Libānu 31. pantam (kuros ir paredzēta kapitāla brīva aprite) ir tieša iedarbība.

1) Par pamatlietā aplūkoto brīvību

59. Pirms šo jautājumu izskatīšanas ir jānoskaidro, vai šī lieta attiecas uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvu apriti.

60. Lai arī saistībā ar Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumiem šis priekšjautājums līdz šim nav ticis iztirzāts, uz šo gadījumu var tikt attiecināta Tiesas pastāvīgā judikatūra par LESD 49. pantu (brīvība veikt uzņēmējdarbību) un 63. pantu (kapitāla brīva aprite).

61. Saskaņā ar judikatūru "dividendēm piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā" [35].

62. Portugāles valdība uzskata, ka šī lieta attiecas tikai uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kas ir paredzētas EK nolīguma ar Tunisiju 31. pantā un EK nolīguma ar Libānu 30. pantā, jo *SECIL* ir izšķiroša ietekme uz tās meitasuzņēmumiem *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline*.

31 — LESD 63. panta 1. punkts.

32 — Skat. EKL 73.B pantu, kas 1992. gadā ir iekļauts ar LES 15.G pantu un ir piemērojams no 1994. gada 1. janvāra.

33 — Skat. sprieduma *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493) 31. punktu, kurā Tiesa ir nospriedusi, ka "kopš 1995. gada 1. maija, kad EEZ līgums stājās spēkā attiecībā uz Lihtenšteinas Firstisti, dalībvalstis šā EEZ līguma aptvertajās jomās [..] vairs nevar atsaukties uz [LESD 64.] pantu attiecībā uz Lihtenšteinas Firstisti. Tāpēc pretēji tam, ko apgalvo Austrijas valdība, Tiesai nav – pamatojoties uz šo tiesību normu – jāpārbauda, vai no *VGVG* izrietošie kapitāla aprites ierobežojumi starp Austriju un Lihtenšteinu būtībā jau bija spēkā 1993. gada 31. decembrī un vai tāpēc saskaņā ar šo pašu pantu tos varēja saglabāt". Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 19.–22. punkts), kurā Tiesa ir piemērojusi tikai EEZ līguma normas.

34 — Nevienā no iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem nav atsauces uz EK nolīguma ar Libānu 30. pantu. Taču tā kā uz to atsaucas puses, izvērtējuma pilnības labad pievienoju arī to.

35 — Spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 89. punkts). Šajā ziņā skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 36. punkts); *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 33. punkts), kā arī *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, 30. punkts).

63. Tomēr, kā norāda Komisija, tās dividendes, kuras sabiedrība rezidente ir saņēmusi, pamatojoties uz līdzdalību, ar kuru tā gūst noteiktu ietekmi uz šīs dividendes izmaksājošās sabiedrības lēmumiem un kas ļauj noteikt tās darbību, pamatlietā aplūkotajā Portugāles tiesiskajā regulējumā netiek nošķirtas no tām, kas saņemtas, pamatojoties uz līdzdalību, ar kuru šāda ietekme netiek gūta.

64. Tomēr "valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādos gadījumos, kad mātessabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, ir jānovērtē, ņemot vērā LESD 63. pantu. Līdz ar to dalībvalsts rezidente sabiedrība var neatkarīgi no tai piederošo kapitāldaļu apjoma sabiedrībā, kura izmaksā dividendes un kura ir reģistrēta trešajā valstī, atsaukties uz šo tiesību normu, lai apšaubītu šādu tiesisko regulējumu" (šajā ziņā skat. spriedumu *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 11. un 27. punkts) [36].

65. Tāpēc LESD izpratnē šī lieta attiecoties uz kapitāla brīvu apriti.

66. Šī judikatūra, manuprāt, ir attiecināma uz Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumiem, kuros tāpat kā LESD ir iekļauti noteikumi par tiesībām veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti.

67. Tāpat kā Komisija, arī es uzskatu, ka šī lieta attiecas nevis uz EK nolīguma ar Tunisiju 31. pantā un EK nolīguma ar Libānu 30. pantā paredzētajām tiesībām veikt uzņēmējdarbību, bet gan uz kapitāla brīvu apriti, kas paredzētas šo nolīgumu attiecīgi 34. un 31. pantā. Tātad nedz uz pirmo un otro, nedz arī septīto jautājumu nav jāatbild, jo tie attiecas uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību.

2) Par EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta piemērošanas jomu

68. Jāpārbauda, vai pamatlieta par *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline* akcionārei *SECIL* maksātajām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu ietilpst EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta piemērošanas jomā.

69. Šajā ziņā ievēroju, ka EK nolīguma ar Libānu 31. pantā vispārīgi tiek aizliegti "ierobežojum[i] kapitāla brīvai apritei", EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantā šī brīvība attiecas tikai uz "tiešām investīcijām Tunisijas uzņēmumos, kuri izveidoti saskaņā ar pastāvošajiem likumiem, [..] un [..] ieguvumu un [ienākumu] no šādām investīcijām [izmaksāšanu un repatriāciju]".

70. Interpretējot LESD 64. panta 1. punktā minēto "tiešo investīciju" jēdzienu, Tiesa ir nospriedusi, ka "[šis] jēdziens attiecas uz visdažādākajām investīcijām, ko veic fiziskas vai juridiskas personas un kuras palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas attiecības starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai" [37].

71. Tā kā "mērķis izveidot vai saglabāt ilgstošas ekonomiskas saiknes nozīmē, ka akcionāra īpašumā esošās akcijas vai nu saskaņā ar valsts tiesību normām par akciju sabiedrībām, vai citādā veidā sniedz tam iespēju faktiski piedalīties šīs sabiedrības vadībā vai kontrolē" [38], manuprāt, nav apstrīdams, ka šiem kritērijiem visnotaļ atbilst *SECIL* kopš 2000. gada veiktais ieguldījums *Ciments de Gabés* pamatkapitālā, kas 2009. gadā bija 98,72 % no pamatkapitāla.

36 — Spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 99. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 27. un 30. punkts).

37 — Spriedums *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 34. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 180. un 181. punkts); *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 102. punkts).

38 — Spriedums *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 35. punkts).

72. Tāpat starptautiskajās tiesībās ir "ieguldījumu" jēdziena definīcija, kas ir līdzīga konvencijā par ieguldījumu strīdu izšķiršanu lietotajai: "doktrīnā parasti tiek uzskatīts, ka ieguldījums paredz iemaksas, konkrētu darījuma izpildes ilgumu un dalību darbības riskos [..]. No [Konvencijas par ieguldījumu strīdu izšķiršanu] preambulas iespējams izsecināt arī kritēriju par ieguldījumu uzņemošās valsts ekonomiskās attīstības veicināšanu" [39].

73. Tātad šī lieta ietilpst EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta piemērošanas jomā.

3) Par EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta tiešo iedarbību

74. Jānorāda, ka sprieduma *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780) 25. punktā attiecībā uz EK nolīguma ar Tunisiju 64. panta 1. punktu Tiesa ir nospriedusi, ka "atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir uzskatāms, ka Kopienas ar trešajām valstīm noslēgta līguma noteikumam ir tieša iedarbība, ja, ņemot vērā tā formulējumu, kā arī līguma mērķi un raksturu, noteikums paredz skaidru un precīzu pienākumu, kura izpilde vai iedarbība nav atkarīga no jebkāda tālāka pasākuma pieņemšanas" [40].

75. Pirmkārt, EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta 1. punkta formulējumā ir paredzēts, ka "[*Savienība] un Tunisija [..] nodrošina, ka kapitāls*, kas saistīts ar tiešām investīcijām Tunisijas uzņēmumos, kuri izveidoti saskaņā ar pastāvošajiem likumiem, *var brīvi veikt apriti* un ka ieguvumu un ienākumus no šādām investīcijām var likvidēt un repatriēt" [41].

76. EK nolīguma ar Libānu 31. pantā ir noteikts, ka "*starp [Savienību], no vienas puses, un Libānu, no otras puses, nav kapitāla kustības ierobežojumu* un nav diskriminācijas, kas pamatojas uz Kopienas un Libānas valstspiederīgo valstspiederību vai dzīvesvietu, vai vietu, kurā šādu kapitālu investē" [42].

77. Piekrītu *SECIL* un Komisijas norādītajam, ka tie ir skaidri, precīzi un beznosacījumu noteikumi, jo tajos ir noteikts ļoti konkrēts pienākums attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bez vajadzības pieņemt vēl kādu aktu, lai to padarītu īstenojamu.

78. Kā rakstveida apsvērumos parāda Portugāles valdība, šie noteikumi ir jo nepārprotamāk skaidri, precīzi un nepakārtoti nosacījumiem, ja tos salīdzina ar attiecīgo nolīgumu noteikumiem par tiesībām veikt uzņēmējdarbību, kuru programmatiskums nav apstrīdams.

79. Proti, EK nolīguma ar Tunisiju 31. pantā un EK nolīguma ar Libānu 30. pantā ir vienīgi norunāts vienoties ("an agreement to agree") par Savienības, Libānas Republikas un Tunisijas Republikas pilsoņiem piešķiramās aizsardzības apjomu. Tādējādi šajos noteikumos tiek vienīgi nosprausts mērķis, kuru līgumslēdzējas puses apņemas sasniegt, un noteikta kārtība, kā šis mērķis ir īstenojams.

80. Šo secinājumu neatspēko EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka "Puses savstarpēji apspriežas ar mērķi veicināt un *piemērotākajā brīdī* [veicināt un, *līdzko ir izpildīti tam vajadzīgie nosacījumi*,] pilnībā liberalizēt kapitāla apriti starp [Savienību] un Tunisiju" [43].

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A.* pret Marokas Karalisti (*ICSID* lieta Nr. ARB/00/4) 2001. gada 23. jūlijā pieņemts lēmums par piekritību, 2002, 129. sēj., *Journal du droit international*, 196. lpp., 52. punkts. Šo "ieguldījuma" jēdziena definīciju ir pieņēmušas vairākas arbitrāžas tiesas. Šajā ziņā skat. arbitrāžas tiesas judikatūru, kas minēta Gaillard, E., "Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice", no: Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A. un Wittich, S., (red.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oksforda, 2009, 403. un 411. lpp.

40 — Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Gloszczuk* (C-63/99, EU:C:2001:488, 30. punkts), *Wählergruppe Gemeinsam* (C-171/01, EU:C:2003:260, 53. punkts), kā arī *Simutenkov* (C-265/03, EU:C:2005:213, 21. punkts).

41 — Mans izcēlums.

42 — Mans izcēlums.

43 — Mans izcēlums.

81. Proti, kā apgalvo Komisija, šis noteikums attiecas tikai uz tāda kapitāla apriti, kas nav tiešie ieguldījumi, ko reglamentē šī panta 1. punkts, piemēram, finanšu pakalpojumu sniegšana un vērtspapīru laišana kapitāla tirgū. Tā kā šī lieta attiecas uz minētā panta 1. punktā paredzētajiem tiešajiem ieguldījumiem, tā 2. punkts neietekmē šā panta 1. punkta tiešo iedarbību.

82. Otrkārt, jautājumā par to, kāds ir priekšmets un būtība ar Tunisiju un Libānu noslēgtajiem EK nolīgumiem, kuru 1. panta 1. punktā ir transponēts tas, ko Tiesa nospriedusi sprieduma *Gattoussi* (C-97/05, EU:C:2006:780) 27. punktā, manuprāt, tas, ka ar šiem noteikumiem tiek izveidota asociācija starp Savienību un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku un Libānas Republiku, no otras puses, ir vēl viens iemesls tam, lai pieņemtu, ka ar tās priekšmetu un būtību ir saderīga EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta tiešā iedarbība.

83. Šo iemeslu dēļ – gluži tāpat kā *SECIL*, Zviedrijas valdība un Komisija, arī es uzskatu, ka EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantam un EK nolīguma ar Libānu 31. pantam ir tieša iedarbība, uz kuru *SECIL* var atsaukties iesniedzējtiesā.

C – *Par piekto un devīto prejudiciālo jautājumu*

84. Uzdodot piekto un devīto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noteikt EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta un EK nolīguma ar Libānu 85. panta tvērumu, lai noskaidrotu, vai to piemērošanas jomā ietilpst tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, ar kuriem nav atļauta pilnīga vai daļēja tādu dividenžu atskaitīšana, kas ir saņemtas no sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas ārpus Savienības vai ārpus EEZ.

85. EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta pirmajā ievilkumā un EK nolīguma ar Libānu 85. panta a) punktā ir paredzēts, ka šie nolīgumi nepaplašina dalībvalsts saskaņā ar konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu piešķirtās priekšrocības nodokļu jomā.

86. Atšķirībā no Portugāles valdības, kas par EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta pirmo ievilkumu uz jautājumu atbild, atsaucoties uz tās ar Tunisijas Republiku parakstīto konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, es tāpat kā Komisija uzskatu, ka šīs tiesību normas mērķis ir nepieļaut, ka konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuru Portugāles Republika ir noslēgusi ar *citu* valsti, nevis Tunisijas Republiku, paredzētā norma tiktu attiecināta uz Tunisijas rezidējošo subjektu, kura rezidences valsts nav šīs pēdējās minētās konvencijas līgumslēdzēja puse.

87. Taču *SECIL* mērķis nav saņemt priekšrocību, kas ir piešķirta ar konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, kuru Portugāles Republika ir noslēgusi ar citu valsti, nevis Tunisijas Republiku.

88. Tas pats sakāms arī par EK nolīguma ar Libānu 85. panta a) punktu.

89. EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta otrajā ievilkumā un EK nolīguma ar Libānu 85. panta b) punktā šo nolīgumu līgumslēdzējām pusēm ir ļauts pieņemt un piemērot jebkādu pasākumu, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

90. Tomēr, tā kā šajā lietā nav neviena apgalvojuma par krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, minētie noteikumi nav piemērojami.

91. Visbeidzot ar EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta trešo ievilkumu un EK nolīguma ar Libānu 85. panta c) punktu Portugāles nodokļu iestādēm ir atļauts piemērot savus attiecīgos nodokļu tiesību aktus nodokļu maksātājiem, kas neatrodas identiskā situācijā attiecībā uz viņu dzīvesvietas valsti.

92. Portugāles valdības skatījumā, šie noteikumi tai ļauj nošķirt nodokļu maksātājus atkarībā no to dzīvesvietas un kapitāla ieguldījumu vietas.

93. Nepiekrītu šādai minēto noteikumu interpretācijai, ar kuru tiek pievienots vēl viens kritērijs, proti, kapitāla ieguldījumu vieta, lai varētu pamatot atšķirīgu attieksmi.

94. Turklāt *SECIL* ir Portugālē rezidējoša sabiedrība, un ar attiecīgajiem noteikumiem nav atļauts to šādā statusā diskriminēt to meitasuzņēmumu rezidences dēļ.

95. Šajā ziņā jāatgādina Tiesas pastāvīgā judikatūra, ka "sabiedrības akcionāres, kura saņem ārvalsts izcelsmes dividendes, situācija ir salīdzināma ar sabiedrības akcionāres situāciju, kura saņem valsts izcelsmes dividendes, ciktāl abos gadījumos sadalītajai peļņai var principā vairākkārt uzlikt nodokli" [44].

96. Tādēļ ierosinu Tiesai uz piekto un devīto jautājumu atbildēt tādējādi, ka tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā aplūkotie, ar kuriem nav atļauta pilnīga vai daļēja tādu dividenžu atskaitīšana, kas ir saņemtas no sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas ārpus Savienības vai ārpus EEZ, nevar tikt balstīti nedz uz EK nolīguma ar Tunisiju 89. pantu, nedz uz EK nolīguma ar Libānu 85. pantu.

D – *Par ceturto, sesto, astoto un desmito prejudiciālo jautājumu*

97. Ar ceturto, sesto, astoto un desmito jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai EK nolīguma ar Tunisiju 34. pants un EK nolīguma ar Libānu 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādi dalībvalsts tiesību akti, kas – kā pamatlietā aplūkotie – tiesības uz sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu paredz tikai gadījumā, ja sabiedrības, kas sadala peļņu, juridiskā adrese vai faktiskā vadība ir Portugāles teritorijā vai tā ir reģistrēta citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, un apstiprinošas atbildes gadījumā, kādi secinājumi no tā ir jāizdara.

1) Par to, vai attiecīgajos Portugāles tiesību aktos ir noteikts ierobežojums kapitāla brīvai apritei, kas ir nodrošināta ar EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantu un EK nolīguma ar Libānu 31. pantu

98. Kā nesen esmu norādījis savu secinājumu lietā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533) 27. punktā, tiešo nodokļu un pamatbrīvību jomā Tiesa cenšas konstatēt diskriminācijas esamību kā ierobežojumu, proti, šķērsli pamatbrīvībām, kas izriet no atšķirīgas attieksmes pret nodokļu maksātājiem, kuri atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās, vai identisku attieksmi pret nodokļu maksātājiem, kuri atrodas atšķirīgās situācijās.

99. Tas ļauj dalībvalstīm pamatot attiecīgo pasākumu, pamatojoties uz vienu vai vairākiem judikatūrā noteiktajiem primārajiem vispārējo interešu apsvērumiem, ar kuriem parasti nav iespējams pamatot diskrimināciju, jo to var pamatot tikai, atsaucoties uz kādu no iemesliem, kas tieši minēti LESD, proti, sabiedriskās kārtības, valsts drošības un sabiedrības veselības iemesliem, kas nodokļu jomā ir ne visai noderīgi.

100. Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka kapitāla brīvu apriti ierobežo valsts pasākumi, "kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs" [45].

44 — Spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 37. punkts). Šajā ziņā skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 62. punkts) un *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 59. punkts).

45 — Spriedums *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 40. punkts); *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 50. punkts), kā arī *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 15. punkts).

101. Kā Tiesa ir nospriedusi sprieduma *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) 46. punktā, "lai noteiktu, vai atšķirīga attieksme nodokļu jomā ir diskriminējoša, ir jāizpēta, vai attiecībā uz minēto valsts pasākumu attiecīgās sabiedrības ir objektīvi salīdzināmā situācijā. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka diskriminmāciju veido atšķirīgu normu piemērošana līdzīgās situācijās vai tās pašas normas piemērošana atšķirīgās situācijās".

102. Attiecībā uz dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka saskaņā ar LESD 63. pantu "dalībvalstij, kura dividendēm, ko sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērtīgs režīms arī dividendēm, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes" [46].

103. Šajā gadījumā, kā norāda iesniedzējtiesa, tiesības uz ekonomiskās nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu *CIRC* 46. pantā ir paredzētas tikai attiecībā uz dividendēm, kuras ir izmaksātas Portugāles sabiedrībām, kas izpilda konkrētas minimālās prasības attiecībā uz pamatkapitāla daļas apjomu sabiedrībā, kas izmaksā dividendes, iegādes vērtību un to turēšanas ilgumu [47]. Šī novēršana izpaužas kā pilnīga attiecīgo dividenžu atskaitīšana no Portugāles sabiedrību ar nodokli apliekamās peļņas. Ar šo tiesību normu ir paredzēta daļēja atskaitīšana 50 % apmērā, ja nav izpildīta kāda no šīm minimālajām prasībām.

104. Tomēr šīs pilnīgas vai daļējas atskaitīšanas tiesības ir iespējamas tikai tad, ja izmaksājošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāles teritorijā vai tā ir reģistrēta citā Savienības vai EEZ dalībvalstī.

105. Turpretī sabiedrībām, kas saņem dividendes no tādas sabiedrības, kuras juridiskā adrese vai faktiskā vadība – tāpat kā *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline* gadījumā – ir kādā trešajā valstī kā, piemēram, Tunisija un Libāna, ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis 23 % apmērā, ja vien saskaņā ar konvenciju par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu netiek piemērota zemāka likme.

106. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar Libānas Republiku Portugāles Republika šādu konvenciju nav noslēgusi un ka ar Tunisijas Republiku noslēgtās konvencijas 10. panta 2. pantā maksimālā likme ir noteikta 15 % apmērā.

107. No iepriekš izklāstītā izriet, ka faktiskā dividenžu aplikšanas ar nodokli likme ir noteikta (Tunisijas izcelsmes dividendēm augstākā ne vairāk kā 15 % apmērā un Libānas izcelsmes dividendēm – 23 % apmērā), savukārt Portugāles, ES vai EEZ izcelsmes dividendēm likme ir 0 % apmērā (pilnīga atskaitīšana) vai 11,5 % apmērā (daļēja atskaitīšana 50 % apmērā).

108. Tātad Portugāles nodokļu maksātājiem tiek piemērota atšķirīga attieksme atkarībā no saņemto dividenžu izcelsmes.

109. Turklāt nav nekādu šaubu, ka *SECIL* ir objektīvi salīdzināmā situācijā ar Portugāles nodokļu maksātāju, kas saņem Portugāles vai Savienības vai EEZ dalībvalsts izcelsmes dividendes [48].

110. Tāpēc tāda atšķirīga attieksme kā no pamatlietā aplūkotajiem Portugāles tiesību aktiem izrietošā ir ierobežojums, kas aizliegts EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantā un EK nolīguma ar Libānu 31. pantā.

46 — Spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 38. punkts). Šajā ziņā skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 72. punkts), kā arī *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 60. punkts).

47 — Dividendes saņemošajai sabiedrībai tieši ir jāpieder peļņu sadalošās sabiedrības pamatkapitāla daļai, kuras apmērs nav mazāks par 10 %, vai vērtība vismaz ir EUR 20 000 000, un tas tai pieder vismaz vienu gadu.

48 — Skat. šo secinājumu 95. punktu.

2) Par EK nolīguma ar Libānu 33. pantā paredzētās drošības klauzulas piemērojamību

111. Kā norāda Zviedrijas valdība, EK nolīguma ar Libānu 33. pantā atšķirībā no EK nolīguma ar Tunisiju ir iekļauta drošības klauzula, kas ir analoģiska LESD 64. panta 1. punktā paredzētajai.

112. Proti, ar EK nolīguma ar Libānu 31. pantu ir nodrošināta kapitāla brīva aprite tikai, "ievērojot 33.[..] pantu", kura 1. punktā savukārt ir noteikts, ka "[31. panta] noteikumi neliedz piemērot jebkādus ierobežojumus, kuri pastāv starp tām šā nolīguma spēkā stāšanās dienā attiecībā uz kapitāla kustību, ietverot tiešās investīcijas, tostarp investīcijas nekustamajā īpašumā, kā arī attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru izlaišanu kapitāla tirgū".

113. Minētā panta 2. punktā ir piebilsts, ka "tomēr tas neskar [Savienības] iedzīvotāju Libānā vai Libānas iedzīvotāju [Savienībā] veikto investīciju un no tām gūtās peļņas pārskaitījumus uz ārvalstīm".

114. Ciktāl šī lieta ir par attieksmi pret dividendēm, kuras *Ciments de Sibline* izmaksāja savam Portugāles akcionāram un kuras izriet no peļņas, kas ir gūta no ieguldījumiem Libānā, kurus veicis Savienībā rezidējošs subjekts EK nolīguma ar Libānu 33. panta 2. punkta izpratnē, uzskatu, ka šajā gadījumā drošības klauzula nav piemērojama.

115. Visbeidzot ir jāpārbauda, vai attiecīgais ierobežojums var tikt pamatots.

3) Par ierobežojuma pamatojumu

116. Ar sesto un desmito jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ierobežojumu ar EK nolīgumiem ar Tunisiju un Libānu garantētās kapitāla brīvai apritei var pamatot, ja nav noslēgts tāds sadarbības nolīgums, kas ir paredzēts Direktīvā 77/799 [49].

117. Interesanti, ka – izņemot EK nolīguma ar Tunisiju 28. pantu un EK nolīguma ar Libānu 27. pantu, kuros ir paredzēta iespēja pamatot preču brīvas aprites ierobežojumu gandrīz tāpat, kā tas ir pamatots LESD 36. pantā, – šajos nolīgumos nav paredzēts neviens pamatojums, kas būtu ekvivalents LESD 45. panta 3. punktā, 52. panta 1. punktā, 62. pantā un 65. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 2. punktā paredzētajiem iemesliem, proti, kas ir sabiedriskā kārtība, valsts drošība un sabiedrības veselība.

118. Tomēr arī šajā gadījumā Tiesas judikatūra par attiecībām starp valsts tiešajiem nodokļiem un LESD noteikumiem par būtiskajām pārvietošanās brīvībām (precīzāk, par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti) [50] ir attiecināma uz šajā lietā iztirzāto problemātiku.

119. Jau esmu norādījis, ka iepriekš minētos pārvietošanās brīvību ierobežojumus, kas ir noteikti, ieviešot valsts tiešo nodokļu pasākumus, ir maz izredžu pamatot ar sabiedriskās kārtības, valsts drošības un sabiedrības veselības iemesliem. To pierāda jau tas vien, ka neviens no aptuveni 250 Tiesas spriedumiem par valsts nodokļu pasākumu saderību ar LESD nekad nav ticis pamatots ar šo iemeslu esamību vai neesamību.

49 — Šī direktīva tika atcelta un aizstāta ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā (OV L 64, 1. lpp.).

50 — Jo preču aprites brīvību tiešie nodokļi neskar.

120. Visi pārējie šajās tiesvedībās aplūkotie iemesli (jeb primārie vispārējo interešu apsvērumi) Savienībās tiesībās tika ieviesti pakāpeniski tikai ar Tiesas judikatūru (sākumā teorētiski un vēlāk konkrētos gadījumos), vai tā būtu saskaņotas nodokļu sistēmas saglabāšana, nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai arī nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu.

121. Šajā ziņā iesniedzējtiesas atsauce uz Direktīvu 77/799 (kuru tā kvalificē kā "sadarbības nolīgumu") tieši attiecas uz tādiem pārvietošanās brīvību ierobežojumu pamatojumiem kā nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un apkarot gan krāpšanu nodokļu jomā, gan izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas arī nav minēti LESD. Tiesas judikatūra par LESD interpretāciju ir jo attiecināmāka uz šo gadījumu tāpēc, ka runa ir par kapitāla brīvu apriti, kas saskaņā ar LESD ir padarīta piemērojama attiecībās ar trešajām valstīm.

122. Tieši jautājumā par attiecībām ar trešajām valstīm Tiesa ir atzinusi iespēju pamatot kapitāla aprites ierobežojumus, lai arī to noraidīdama šīs aprites ierobežojumiem starp dalībvalstīm. Proti, daudzos spriedumos Tiesa ir nospriedusi, ka ar Direktīvu 77/799 dalībvalstīm ir dota iespēja nodrošināt nodokļu efektīvu iekasēšanu bez vajadzības noteikt kapitāla aprites ierobežojumus. Direktīvas nepiemērojamība trešajām valstīm acīmredzami mainīja situāciju, ja vien – kā nospriedusi Tiesa – nav konvencijas par dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, kurā ietverti noteikumi par administratīvo sadarbību starp trešo valsti un dalībvalsti, kuras nodokļu pasākums ir apstrīdēts [51].

123. Kā norāda Portugāles un Zviedrijas valdība, izslēdzot jebkādu kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu tāpēc vien, ka EK nolīgumos ar Tunisiju un Libānu par šo jautājumu nekas nav teikts, kapitāla apritei uz Tunisiju un Libānu vai no šīm valstīm tiktu piemērots režīms, kas būtu liberālāks par to, kas pastāv kapitāla apritei gan dalībvalstu starpā, gan dalībvalstu un trešo valstu starpā, attiecībā uz kuru ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem var pamatot konkrētus ierobežojumus, ko nolēmušas ieviest dalībvalstis.

124. Kā ir Starptautiskā tiesa nospriedusi 1997. gada 25. septembra spriedumā *Projet Gabčikovo-Nagymaros* (Ungārija/Slovākija) par līgumslēdzēju pušu pienākumu līgumus pildīt "labticīgi" saskaņā ar Vīnes konvencijas 26. pantu izvirzīto prasību [52], "šis pēdējais minētais elements nozīmē, ka konkrētajā gadījumā līguma mērķim un nolūkam, ar kādu līgumslēdzējas puses to ir noslēgušas, ir jādod priekšroka pār tā burtisku piemērošanu. Labticības princips uzliek līgumslēdzējām pusēm pienākumu to piemērot saprātīgi un tādā veidā, lai būtu sasniedzams tā mērķis" [53].

125. Tā kā, manuprāt, ir visnotaļ neiespējami, ka EK nolīgumu ar Tunisiju un Libānu autori būtu gribējuši nodrošināt pilnīgu kapitāla aprites brīvību starp Savienību un abām šīm valstīm apstākļos, kad var tikt noteikti daži ierobežojumi kapitāla brīvai apritei starp dalībvalstīm vai dalībvalstīm un trešajām valstīm, uzskatu, ka, nosakot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, netiek pārkāpti EK nolīgumi ar Tunisiju un Libānu, ja tas tiek pamatots ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu [54], konkrēti, ar iesniedzējtiesas minētajiem apsvērumiem.

51 — Skat. tostarp spriedumus *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 91.–100. punkts) un *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 33.–51. punkts).

52 — Šajā ziņā skat. arī Vīnē 1986. gada 21. martā noslēgtās Vīnes konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām starp valstīm un starptautiskām organizācijām vai starp starptautiskām organizācijām 26. pantu, kā arī spriedumus *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, 47. punkts) un Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, 43. punkts).

53 — *CIJ* 1997, 7. lpp., 142. punkts.

54 — Tiesa jau ir apstiprinājusi, ka EEK un Turcijas asociācijas līguma kontekstā ir iespējams pamatot ierobežojumu ar primāro vispārējo interešu apsvērumiem. Skat., piemēram, spriedumus *Demir* (C-225/12, EU:C:2013:725, 40. punkts) un *Dogan* (C-138/13, EU:C:2014:2066, 37. punkts).

126. Šajā ziņā Portugāles valdība – Zviedrijas valdības atbalstīta – pamatlietā aplūkotā ierobežojuma pamatošanai atsaucas uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo nedz attiecībā uz Tunisijas Republiku, nedz attiecībā uz Libānas Republiku nav tāda administratīvās sadarbības instrumenta, kas būtu analoģisks Direktīvai 77/799.

127. Portugāles valdība paskaidro, ka Portugāles Republika nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ar Libānas Republiku un ka informācijas apmaiņas mehānisms, kas paredzēts Konvencijas starp Portugāles Republiku un Tunisijas Republiku 25. pantā, – atšķirībā no direktīvā noteiktā – nav valstīm saistošs.

128. Tā kā ar EK nolīguma ar Tunisiju 89. panta otro daļu un EK nolīguma ar Libānu 85. panta b) punktu katrai līgumslēdzējai pusei ir atļauts pieņemt un piemērot jebkādu pasākumu, kas ir paredzēts krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai, šo secinājumu 90. punktā norādītā iemesla dēļ uzskatu, ka šajā lietā ikviens uz to balstītais pamatojums ir jānoraida.

129. Piebildīšu, ka Tiesas judikatūrā šis pamatojums ir pieļauts tikai attiecībā uz noteikumiem, ar kuriem konkrēti paredzēts liegt priekšrocības tādām gluži mākslīgām struktūrām, kas izveidotas nolūkā apiet nodokļu likumus, par ko gan šajā lietā vispār nav ne runas [55]. Turklāt attiecīgais pamatojums nav nekad ticis pieļauts, ja krāpšana nodokļu jomā tiek vispārīgi prezumēta.

130. Savukārt par pamatojumu, kas balstīts uz nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti saistībā ar kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, Tiesa jau ir nospriedusi, ka šis pamatojums "ir pieļaujams tikai tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, un ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju" [56].

131. Kā norāda iesniedzējtiesa, *CIRC* 46. pantā tiesības uz ekonomiskas dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu ir noteiktas tikai tām Portugāles sabiedrībām, kas atbilst konkrētām minimālajām prasībām attiecībā uz to, cik liela peļņu sadalošās sabiedrības pamatkapitāla daļa tām pieder, to iegādes vērtību un turēšanas ilgumu [57].

132. Šajā gadījumā nedz Portugāles valdība, nedz iesniedzējtiesa nav norādījušas, ka attiecīgās priekšrocības izmantošana būtu atkarīga "no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm" [58].

133. Ja iesniedzējtiesai šajā jautājumā būtu jāsecina citādi, Portugāles valdībai būtu lietderīgi atsaukties uz nodokļu kontroles efektivitāti, bet tikai attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no *Ciments de Sibline*, jo "[Libānai] nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju" [59].

134. Citādi būtu ar dividendēm, kas saņemtas no *Ciments de Gabés*, jo tālab, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu Portugāles Republikā un Tunisijas Republikā, konvencijas 25. punktā ir paredzēts informācijas apmaiņas mehānisms [60].

55 — Skat. spriedumu *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts).

56 — Spriedums *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 84. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 67. punkts).

57 — Skat. šo secinājumu 103. punktu un 47. zemsvītras piezīmi.

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

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

60 — Skat. šo secinājumu 85.–87. punktu.

135. Tomēr ir jāpaskaidro, ka, lai arī attiecīgās priekšrocības izmantošana būtu atkarīga no tādu nosacījumu izpildes, kurus attiecīgās trešās valsts kompetentās iestādes nav spējīgas apstiprināt, jo runas nebūtu, piemēram, par informāciju, kuras vākšana ir to kompetencē, šīs priekšrocības izmantošanu nevarētu atteikt, nepiedāvājot nodokļa maksātājam iespēju sniegt nepieciešamo informāciju.

136. Visbeidzot atteikums novērst vai mazināt nodokļu dubultu uzlikšanu tādos tiesību aktos kā pamatlietā aplūkotie nevar tikt pamatots ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

4) Par EK nolīguma ar Tunisiju 34. panta un EK nolīguma ar Libānu 31. panta sekām

137. Gadījumā, ja Tiesa lemtu, ka ar tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkotais tiek pārkāpts EK nolīguma ar Tunisiju 34. pants un EK nolīguma ar Libānu 31. pants, iesniedzējtiesa Tiesai vaicā arī, vai tai būtu jāpiemēro *SECIL* no *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline* saņemtajām dividendēm *CIRC* 46. pantā 1. punktā paredzētais pilnīgas atskaitīšanas mehānisms.

138. Uzreiz jāatgādina, ka "no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļu, kas dalībvalstī iekasēti pretēji Savienības tiesībām, atmaksu ir šādus nodokļus aizliedzošās Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām paredzēto tiesību sekas un papildinājums. Dalībvalstīm tāpēc principā ir jāatmaksā nodokļi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības" [61].

139. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, "ka, ja dalībvalsts ir iekasējusi nodokļus, pārkāpjot Savienības tiesību normas, attiecīgajām personām ir tiesības ne tikai uz nepamatoti iekasētā nodokļa atmaksu, bet arī uz šajā valstī tiešā sakarā ar šo nodokli samaksāto summu vai tās ieturēto summu atmaksu" [62].

140. Šim noteikumam ir tikai viens vienīgs izņēmums, proti, nodokļa pārnešana uz citiem subjektiem [63] un, tā kā tas Savienības tiesībās nav reglamentēts, tad uz to attiecas valsts procesuālās tiesības ar nosacījumu, ka tam ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem [64].

141. Tas pats attiecas uz nodokļiem, kas iekasēti, pārkāpjot Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīgumus, kas "[Savienības] tiesību sistēmas [..] neatņemama sastāvdaļa" [65].

142. Tāpēc Portugāles nodokļu iestādēm ir ar procentiem jāatlīdzina *SECIL* summas, kas saņemtas, pārkāpjot EK nolīguma ar Tunisiju 34. pantu un EK nolīguma ar Libānu 31. pantu.

143. Šīs summas atbilst starpībai starp summu, ko *SECIL* samaksājusi, un to, kas tai būtu jāsamaksā, ja no *Ciments de Gabés* un *Ciments de Sibline* saņemtās dividendes tiktu uzskatītas par tādu sabiedrību dividendēm, ko maksā sabiedrības, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība ir Savienības vai EEZ teritorijā.

61 — Spriedums *Nicula* (C-331/13, EU:C:2014:2285, 27. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *San Giorgio* (C-199/82, EU:C:1983:318, 12. punkts); *Metallgesellschaft* u.c. (C-397/98 un C-410/98, EU:C:2001:134, 84. punkts); *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 202. punkts); *Littlewoods Retail* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478, 24. punkts), kā arī *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834, 30. punkts).

62 — Spriedums *Nicula* (C-331/13, EU:C:2014:2285, 28. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Littlewoods Retail* u.c. (C-591/10, EU:C:2012:478, 25. punkts), kā arī *Irimie* (C-565/11, EU:C:2013:250, 21. punkts).

63 — Skat. spriedumu *Lady & Kid* u.c. (C-398/09, EU:C:2011:540, 20. punkts).

64 — Skat. spriedumu *Irimie* (C-565/11, EU:C:2013:250, 23. punkts).

65 — Spriedums *Demirel* (12/86, EU:C:1987:400, 7. punkts).

144. Visbeidzot ierosinu Tiesai uz ceturto, sesto, astoto un desmito jautājumu atbildēt, ka EK nolīguma ar Tunisiju 34. pants un EK nolīguma ar Libānu 31. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā tiesības uz (pilnīgu vai daļēju) sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu tiek piemērotas tikai tad, ja maksājošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāles teritorijā vai tā ir rezidente kādā citā Savienības vai EEZ dalībvalstī. Summas, kas saņemtas, pārkāpjot šīs tiesību normas, ar procentiem ir jāatlīdzina nodokļu maksātājam.

E – *Par vienpadsmito un divpadsmito prejudiciālo jautājumu*

145. Ar vienpadsmito un divpadsmito jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā no nodokļa bāzes nav atļauts atskaitīt dividendes, kas saņemtas no sabiedrībām ar juridisko adresi vai faktisko vadību ārpus Savienības vai EEZ, taču tas atļauts sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskā vadība ir kādā Savienības vai EEZ dalībvalstī.

146. Kā esmu izskaidrojis šo secinājumu 40.–57. punktā, LESD noteikumi ir piemērojami vienīgi tik lielā mērā, cik tie ir saderīgi ar EK nolīgumu ar Tunisiju un EK nolīgumu ar Libānu, kā tas man šķiet esam LESD 63. panta 1. punkta gadījumā.

147. To pašu iemeslu dēļ, kas izklāstīti šo secinājumu 98.–110. un 116.–144. punktā, uzskatu, ka ar tādu tiesisko regulējumu kā šajā lietā aplūkotais Portugāles tiesiskais regulējums tiek radīts neattaisnojams kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

F – *Par trīspadsmito prejudiciālo jautājumu*

148. Ar trīspadsmito jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai pamatlietā ir piemērojama LESD 64. pantā paredzētā drošības klauzula.

149. Jāatgādina, ka EK nolīgumā ar Tunisiju nav ietverta klauzula, kas būtu salīdzināma ar LESD 64. pantā paredzēto drošības klauzulu, un ka EK nolīguma ar Libānu 33. pantā paredzētā drošības klauzula ir šaurāka par LESD 64. pantā paredzēto.

150. LESD piemērojamības pārākums ir piemērojams tikai tad, ja rodas pretrunas ar starptautisko publisko tiesību un Savienības atvasināto tiesību normām – kādas ir EK nolīgums ar Tunisiju un EK nolīgums ar Libānu –, kas, manuprāt, šajā gadījumā tā nav.

151. Proti, ar LESD 64. pantu ir atļauts, taču nav uzlikts pienākums piemērot tos kapitāla aprites ierobežojumus, kas starp dalībvalstīm un trešajām valstīm pastāvēja 1993. gada 31. decembrī. Tātad nekas neliedz dalībvalstīm no tiem atteikties vai nu vienpusēji, vai – kā šajā lietā apgalvo Zviedrijas valdība un Komisija – kādā starptautiskā nolīgumā, un vai nu pilnībā (kā EK nolīgumā ar Tunisiju), vai daļēji (kā EK nolīgumā ar Libānu).

152. Tāpēc uz šo jautājumu nav jāatbild.

153. Ja Tiesa tomēr lemtu citādi, būtu jāpārbauda, vai ir izpildīti visi LESD 64. panta nosacījumi.

154. Saskaņā ar tā 1. punktu "šā Līguma 63. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas – arī investīcijas nekustamā īpašumā – kā arī par uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū".

155. Šajā ziņā Portugāles valdība apgalvo, ka, pat ja šī lieta attiecas uz *CIRC* 46. pantu redakcijā, kas bija spēkā 2009. gadā, līdzvērtīga tiesību norma pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī.

156. Kā Tiesa ir nospriedusi sprieduma *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249) 47. punktā, "attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktā noteikto laika kritēriju no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiesību aktu saturs, kas pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, Tiesas pienākums ir sniegt tāda Savienības jēdziena interpretācijas elementus, kurš ir pamatā atkāpes no Savienības tiesībām piemērošanai noteiktā datumā "pastāvošiem" valsts tiesību aktiem".

157. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "ikviens valsts pasākums, kas ir veikts pēc šī noteiktā datuma, tikai tāpēc vien netiek automātiski nodalīts no atkāpes ietverošā tiesiskā regulējuma, ko ieviesa ar attiecīgo Savienības aktu. Atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas pēc būtības ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kas tikai samazina vai atceļ iepriekšējos tiesību aktos esošo šķērsli Savienības tiesību un brīvību izmantošanai. Savukārt tādi tiesību akti, kuru pamatā ir citādāka loģika nekā iepriekšējās tiesībās un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajā Savienības aktā norādītajā datumā pastāvošiem tiesību aktiem" [66].

158. Ja Tiesa nolemtu, ka LESD 64. pants ir piemērojams, iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai 1993. gada 31. decembrī bija spēkā tāda tiesību norma, kas pēc savas būtības bija identiska *CIRC* 46. panta tiesību normai tādā ziņā, ka ar to tika liegta dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršana attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no trešajām valstīm. Tikai tādā gadījumā attiecībā uz *CIRC* 46. pantā noteikto ierobežojumu varētu izmantot LESD 64. pantā paredzēto drošības klauzulu.

G – *Par četrpadsmito prejudiciālo jautājumu*

159. Ar četrpadsmito jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai LESD 64. pantā paredzētā drošības klauzula nav piemērojama tāpēc, ka Portugāles Republika pa šo laiku ir ieviesusi *EBF* 41. panta 5. punkta b) apakšpunkta paredzēto līgumisko nodokļu atbrīvojumu režīmu ārvalstīs veiktajiem ieguldījumiem un *EBF* 42. pantā paredzēto režīmu Āfrikas valstu, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras izcelsmes dividendēm.

160. Šā jautājuma pamatā ir *SECIL* apgalvojums, ka Portugāles Republika nevarot no drošības klauzulas atteikties vienīgi gadījumos, kad piemērojami īpašie *EBF* 41. panta 5. punkta b) apakšpunktā un 42. pantā paredzētie nodokļu režīmi.

161. Ņemot vērā manu atbildi uz iepriekšējiem jautājumiem, neuzskatu, ka uz četrpadsmito jautājumu ir jāatbild.

162. Vēl jo vairāk tāpēc – kā apgalvo Komisija –, ka īpaši nodokļu atbrīvojumu režīmi līgumiskām investīcijām un Āfrikas valstu, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras izcelsmes dividendēm nav šajā lietā vērā ņemams aspekts.

163. Šie režīmi nozīmē to, ka Āfrikas valstu, kurās valsts valoda ir portugāļu valoda, un Austrumtimoras izcelsmes dividendēm Portugāles Republika vairs nevar piemērot savu vispārējo shēmu, kas paredzēta no trešajām valstīm saņemtajām dividendēm, bet gan tai jāpiemēro šis īpašais režīms. Nav secināms, ka, pieņemot šos īpašos režīmus, Portugāles Republika būtu atteikusies no iespējas atsaukties uz LESD 64. pantā paredzēto drošības klauzulu, kuras tvērumu ir iespējams ierobežot.

66 — Spriedums *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 48. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 192. punkts); *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 41. punkts), kā arī *A.* (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts).

164. Ja arī rastos jautājums par vienlīdzīgu attieksmi, tas būtu risināms tikai atbilstoši valsts tiesībām un būtu Portugāles tiesu piekritībā.

VI – **Secinājumi**

165. Tāpēc iesaku Tiesai uz *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonas Nodokļu tiesa) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstītā un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvāra Lēmumu 98/238/EK, EOTK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 31. pants un Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstītā un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februāra Lēmumu 2006/356/EK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 30. pants nav piemērojami pamatlietā, kas attiecas tikai un vienīgi uz kapitāla brīvu apriti;

2) Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstītā un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvāra Lēmumu 98/238/EK, EOTK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 34. pants, kā arī Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstītā un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februāra Lēmumu 2006/356/EK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 31. un 33. pants ir skaidras, konkrētas un beznosacījumu normas, un tām ir tieša iedarbība;

3) Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstītā un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvāra Lēmumu 98/238/EK, EOTK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 34. pants un Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstītā un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februāra Lēmumu 2006/356/EK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 31. un 33. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā tiesības uz (pilnīgu vai daļēju) sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu tiek piemērotas tikai tad, ja maksājošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāles teritorijā vai tā ir rezidente kādā citā Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī. Summas, kas saņemtas, pārkāpjot šīs tiesību normas, ar procentiem ir jāatlīdzina nodokļu maksātājam;

4) tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā netiek atļauts veikt attiecīgi vai nu pilnīgu, vai daļēju atskaitīšanu gadījumā, ja maksājošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība ir ārpus Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas, nevar tikt balstīta nedz uz Briselē 1995. gada 17. jūlijā parakstītā un Eiropas Kopienas un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas vārdā ar Padomes un Komisijas 1998. gada 26. janvāra Lēmumu 98/238/EK, EOTK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Tunisijas Republiku, no otras puses, 89. pantu, nedz uz Luksemburgā 2002. gada 17. jūnijā parakstītā un Eiropas Kopienas vārdā ar Padomes 2006. gada 14. februāra Lēmumu 2006/356/EK apstiprinātā Eiropas un Vidusjūras reģiona valstu nolīguma par asociācijas izveidošanu starp Eiropas Kopienām un to dalībvalstīm, no vienas puses, un Libānas Republiku, no otras puses, 85. pantu;

5) LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā tiesības uz (pilnīgu vai daļēju) sadalītās peļņas dubultas ekonomiskās aplikšanas ar nodokli novēršanu tiek piemērotas tikai tad, ja maksājošās sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskā vadība atrodas Portugāles teritorijā vai tā ir rezidente kādā citā Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī. Summas, kas saņemtas, pārkāpjot šo tiesību normu, ar procentiem ir jāatlīdzina nodokļu maksātājam.