CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 27 januari 2016[1]

Zaak C-464/14

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

[verzoek van het Tribunal tributário de Lisboa (Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Euro-mediterrane associatieovereenkomst — Overeenkomst EG-Tunesië — Overeenkomst EG-Libanon — Vrij verkeer van kapitaal — Beperkingen”

I – Inleiding

1. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft de uitlegging van de artikelen 63 VWEU en 64 VWEU, de artikelen 31, 34 en 89 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998[2] (hierna: „overeenkomst EG-Tunesië”), en de artikelen 31, 33 en 85 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006[3] (hierna: „overeenkomst EG-Libanon”).

2. Deze zaak stelt, anders dan eerdere zaken over de uitlegging van Euro-mediterrane overeenkomsten, vragen aan de orde over het vrij verkeer van kapitaal en betreft bijgevolg de toepassing van bepalingen van zowel het VWEU als de genoemde overeenkomsten. Het Hof zal zich derhalve voor het eerst moeten buigen over de eventuele voorrang van de ene bepaling boven de andere.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 97, blz. 1.

3 — PB L 143, blz. 1.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

1. VWEU

3. Artikel 63, lid 1, VWEU bepaalt:

„In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden."

4. Artikel 64, lid 1, VWEU, dat een standstillclausule bevat, luidt:

„Het bepaalde in artikel 63 doet geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten. [...]"

5. Artikel 65, leden 1 tot en met 3, VWEU bepaalt:

„1. Het bepaalde in artikel 63 doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a) ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;

b) alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op financiële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

2. De bepalingen van dit hoofdstuk doen geen afbreuk aan de toepasbaarheid van beperkingen inzake het recht van vestiging welke verenigbaar zijn met de Verdragen.

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63."

2. Overeenkomst EG-Tunesië

6. Artikel 31 van de overeenkomst EG-Tunesië, dat zich bevindt in titel III, „Recht van vestiging en diensten", luidt als volgt:

„1. De partijen komen overeen de toepassingssfeer van de overeenkomst uit te breiden met het recht van vestiging van vennootschappen van een partij op het grondgebied van de andere partij en de liberalisering van de dienstverlening door vennootschappen van een partij aan ontvangers van diensten in een andere partij.

2. De Associatieraad doet de nodige aanbevelingen voor de uitvoering van de in lid 1 vermelde doelstelling.

Bij het opstellen van deze aanbevelingen houdt de Associatieraad rekening met de opgedane ervaring bij de wederzijdse toekenning van de meestbegunstigingsbehandeling en met de respectieve verplichtingen van de partijen overeenkomstig de aan de overeenkomst tot oprichting van de [Wereldhandelsorganisatie (WTO)] gehechte Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten, hierna GATS te noemen, met name artikel V.

3. De Associatieraad verricht op zijn laatst vijf jaar na de inwerkingtreding van deze overeenkomst een eerste onderzoek naar de verwezenlijking van deze doelstelling."

7. Artikel 34 van deze overeenkomst, dat zich bevindt in hoofdstuk I, „Betalings- en kapitaalverkeer", van titel IV, „Betalingen, kapitaal, concurrentie en andere economische bepalingen", bepaalt:

„1. Met betrekking tot de verrichtingen op de kapitaalrekening van de betalingsbalans garanderen vanaf de inwerkingtreding van deze overeenkomst de [Unie] en Tunesië het vrije verkeer van kapitaal met betrekking tot directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en van alle opbrengsten daarvan.

2. De partijen raadplegen elkaar met het oog op de vergemakkelijking van het kapitaalverkeer tussen de [Unie] en Tunesië en de volledige liberalisering ervan wanneer aan de voorwaarden is voldaan."

8. Artikel 89 van die overeenkomst, dat zich bevindt in hoofdstuk I van titel VIII, „Institutionele, algemene en slotbepalingen", bepaalt:

„Geen enkele bepaling van de overeenkomst heeft tot gevolg:

— de uitbreiding van de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij gebonden is;

— het verhinderen van de vaststelling of toepassing door een partij van enige maatregel die gericht is op het voorkomen van fraude of belastingontduiking;

— dat er afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij om de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden ten aanzien van hun woonplaats."

3. Overeenkomst EG-Libanon

9. Artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon, dat zich bevindt in hoofdstuk 1, „Lopende betalingen en kapitaalverkeer", van titel IV, „Betalingen, kapitaal, concurrentie en andere economische bepalingen", bepaalt:

„Binnen het kader van de bepalingen van deze overeenkomst en met inachtneming van de bepalingen van de artikelen 33 en 34, zijn er geen beperkingen tussen de [Unie] enerzijds en Libanon anderzijds op kapitaalverkeer en is er geen discriminatie op basis van nationaliteit of woonplaats of plaats waar dergelijk kapitaal wordt geïnvesteerd."

10. Artikel 33, in datzelfde hoofdstuk 1, luidt:

„1. Met inachtneming van andere bepalingen in deze overeenkomst en andere internationale verplichtingen van de [Unie] en Libanon, doen de bepalingen van de artikelen 31 en 32 geen afbreuk aan de toepassing van enige beperking tussen beide partijen op de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomst, met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen beide partijen waarbij directe investeringen worden verricht, onder andere in onroerend goed, vestiging, verrichting van financiële diensten of toelating van effecten tot de kapitaalmarkten.

2. Een en ander is echter niet van toepassing op de overdracht naar het buitenland van investeringen in Libanon door onderdanen van de [Unie] of in de [Unie] door Libanese onderdanen, alsmede van alle opbrengsten daarvan."

11. Artikel 85 van die overeenkomst, dat zich bevindt in titel VIII, „Institutionele, algemene en slotbepalingen", bepaalt:

„Ten aanzien van directe belastingen heeft geen der bepalingen van de overeenkomst tot gevolg dat:

a) de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij gebonden is, worden uitgebreid;

b) de vaststelling of toepassing door een der partijen van enige maatregel die gericht is op het voorkomen van fraude of belastingontduiking, wordt verhinderd;

c) afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in eenzelfde situatie bevinden, met name ten aanzien van hun woonplaats."

B – *Internationaal publiekrecht*

12. Volgens artikel 1 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (*Recueil des traités des Nations Unies*, deel 1155, blz. 331; hierna: „Verdrag van Wenen"), met het opschrift „Werkingssfeer van dit Verdrag", is dit Verdrag van toepassing op verdragen tussen staten.

13. Artikel 30 van dit verdrag, „Toepassing van achtereenvolgende verdragen die betrekking hebben op eenzelfde onderwerp", bepaalt:

„1. Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 103 van het Handvest van de Verenigde Naties worden de rechten en verplichtingen van staten die partij zijn bij achtereenvolgende verdragen die betrekking hebben op eenzelfde onderwerp bepaald overeenkomstig de volgende leden.

[...]

3. Indien alle partijen bij het eerdere verdrag eveneens partij zijn bij het latere verdrag, zonder dat het eerdere verdrag beëindigd is of zijn werking is opgeschort krachtens artikel 59, is het eerdere verdrag slechts van toepassing in de mate waarin zijn bepalingen verenigbaar zijn met die van het latere verdrag.

4. Indien de partijen bij het eerdere verdrag niet alle partij zijn bij het latere verdrag:

a) is in de betrekkingen tussen staten die partij zijn bij beide verdragen de regel van toepassing die in het derde lid is vastgelegd;

b) regelt in de betrekkingen tussen een staat die partij is bij beide verdragen en een staat die slechts partij is bij een van deze verdragen het verdrag waarbij beide staten partij zijn hun wederzijdse rechten en verplichtingen."

C – *Portugees recht*

14. Artikel 46, „Voorkoming van economische dubbele belasting over winstuitkeringen", van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (wetboek inzake de vennootschapsbelasting; hierna: „CIRC"), in de redactie geldend in 2009, bepaalde:

„1. In de heffingsgrondslag begrepen inkomsten uit winstuitkering worden in mindering gebracht op de belastbare winst van handelsvennootschappen of burgerlijke vennootschappen met een handelsdoel, coöperatieve vennootschappen en staatsondernemingen, waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op Portugees grondgebied is gevestigd, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

a) de uitkerende vennootschap heeft haar zetel of daadwerkelijk bestuur op dit grondgebied en is onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting of is onderworpen aan de in artikel 7 bedoelde belasting;

b) de ontvangende entiteit valt niet onder de fiscale transparantieregeling van artikel 6;

c) de ontvangende entiteit bezit een rechtstreekse deelneming in het maatschappelijk kapitaal van de uitdelende vennootschap van ten minste 10 % of met een aankoopwaarde van ten minste 20 miljoen EUR en heeft deze deelneming gedurende het jaar voorafgaande aan de terbeschikkingstelling van de winst onafgebroken aangehouden of, bij een kortere duur, houdt haar zolang aan als nodig is om die duur te voltooien.

[...]

5. Lid 1 is ook van toepassing op entiteiten die op Portugees grondgebied zijn gevestigd en, onder de daaraan gestelde voorwaarden, deelnemen in het maatschappelijk kapitaal van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde entiteit, wanneer beide entiteiten voldoen aan de voorwaarden van artikel 2 van [richtlijn 90/435/EEG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6)].

6. De leden 1 tot en met 5 zijn ook van toepassing op in de heffingsgrondslag begrepen inkomsten uit winstuitkeringen van op Portugees grondgebied gevestigde vaste inrichtingen van in andere lidstaten gevestigde entiteiten die, onder de daaraan gestelde voorwaarden, deelnemen in het maatschappelijk kapitaal van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde entiteit, wanneer beide entiteiten voldoen aan de voorwaarden van artikel 2 van richtlijn 90/435.

[...]

8. De in lid 1 bedoelde aftrek bedraagt slechts 50 % van de in de belastbare winst begrepen inkomsten bestaande uit:

a) winstuitkeringen, wanneer aan geen van de voorwaarden onder b) en c) van dit lid is voldaan, alsmede inkomsten verkregen uit een winstdeelnemingsovereenkomst, in beide gevallen voor zover is voldaan aan de voorwaarde van lid 1, onder a);

b) winstuitkeringen door een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde entiteit, wanneer die entiteit voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van richtlijn 90/435, en aan geen van de voorwaarden van lid 1, onder c), is voldaan.

[...]"

15. Wat de belastingvoordelen betreft voor investeringen die voortvloeien uit tussen de Portugese Staat en belastingplichtigen gesloten overeenkomsten, bepaalde artikel 41, lid 5, onder b), van het Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen; hierna: „EBF"), in de redactie geldend in 2009:

„5. Aan promotoren van investeringsprojecten [...] kunnen de volgende belastingvoordelen worden toegekend:

[...]

b) vrijstelling van economische dubbele belasting onder de in artikel 46 CIRC gestelde voorwaarden gedurende de looptijd van de overeenkomst, voor investeringen bestaande in de oprichting of verwerving van buitenlandse vennootschappen."

16. Artikel 42 EBF, „Voorkoming van economische dubbele belasting van winstuitkeringen van in Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en in de Democratische Republiek Oost-Timor gevestigde vennootschappen", in de redactie geldend in 2009, bepaalde:

„1. De aftrek bedoeld in artikel 46, lid 1, [CIRC] is van toepassing op winstuitkeringen aan ingezeten vennootschappen door in Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en in Oost-Timor gevestigde verbonden vennootschappen, wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarden:

a) de ontvangende vennootschap is onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en de verbonden vennootschap is onderworpen aan en niet vrijgesteld van een met vennootschapsbelasting vergelijkbare belasting op inkomsten;

b) de ontvangende entiteit bezit gedurende ten minste twee jaar een rechtstreekse deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van de verbonden vennootschap;

c) de winstuitkeringen zijn afkomstig uit winsten van de verbonden vennootschap die tegen een tarief van ten minste 10 % zijn belast en niet voortvloeien uit activiteiten die passieve inkomsten genereren, te weten royalty's, meerwaarden van en andere inkomsten uit effecten, inkomsten uit onroerend goed dat buiten de vestigingsstaat van de vennootschap is gelegen, inkomsten uit verzekeringsactiviteiten die hoofdzakelijk voortkomen uit verzekeringen voor buiten de vestigingsstaat van de vennootschap gelegen goederen of voor buiten die staat wonende personen, en inkomsten uit banktransacties die niet rechtstreeks zijn gericht op de markt van dat grondgebied"

17. De op 24 februari 1999 te Lissabon tussen de Portugese Republiek en de Republiek Tunesië gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen [4] bepaalt in artikel 10, „Dividenden", dat zich bevindt in hoofdstuk III, „Belastingheffing naar het inkomen":

„1. Dividenden betaald door een ingezeten vennootschap van een overeenkomstsluitende staat aan een ingezetene van een andere overeenkomstsluitende staat worden in die andere staat belast.

4 — *Diário da República* I, serie A, nr. 77, van 31 maart 2000, blz. 1411.

2. Deze dividenden mogen evenwel ook in de overeenkomstsluitende staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, overeenkomstig de wetgeving van deze staat, worden belast, met dien verstande dat indien de ontvanger van de dividenden de daadwerkelijke begunstigde ervan is, die belasting niet meer mag bedragen dan 15 % van het brutobedrag van de dividenden.

[...]"

18. Artikel 25 van deze overeenkomst, „Uitwisseling van inlichtingen", dat zich bevindt in hoofdstuk V, „Bijzondere bepalingen", luidt:

„1. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende staten wisselen de inlichtingen uit die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van deze overeenkomst of aan die van de nationale wetgeving van de overeenkomstsluitende staten inzake de in de overeenkomst bedoelde belastingen, voor zover de belastingheffing waarin die wetgeving voorziet niet in strijd is met de overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door artikel 1. De door een overeenkomstsluitende staat ontvangen inlichtingen worden, evenals de krachtens de nationale wetgeving van die staat ontvangen inlichtingen, geheim gehouden en worden slechts meegedeeld aan de bij de vaststelling of de inning van de in de overeenkomst bedoelde belastingen betrokken personen of autoriteiten (met inbegrip van rechterlijke instanties en overheidsorganen) in het kader van een procedure of vervolging aangaande deze belastingen of van een beslissing op een bezwaar ertegen. Deze personen of autoriteiten gebruiken die gegevens uitsluitend voor dat doel. Zij mogen zich in openbare terechtzittingen of in rechterlijke uitspraken op deze gegevens beroepen.

2. In geen geval worden de bepalingen van lid 1 zo uitgelegd dat zij een overeenkomstsluitende staat de verplichting opleggen:

a) bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of de administratieve praktijk van die of van de andere overeenkomstsluitende staat;

b) inlichtingen te verstrekken, die niet zouden kunnen worden verkregen krachtens de wetgeving of in de normale gang van zaken in de administratie van die of van de andere overeenkomstsluitende staat;

c) inlichtingen te verstrekken, die een handels-, bedrijfs- of beroepsgeheim of een handelswerkwijze zouden onthullen, of gegevens waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde."

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (hierna: „SECIL") is een te Outão (Portugal) gevestigde naamloze vennootschap naar Portugees recht. Zij is onderworpen aan de bijzondere regeling voor de belasting van groepen.

20. SECIL is opgericht in 1930 en produceert cement. In 2009 bezat zij 98,72 % van het maatschappelijk kapitaal van de in Tunis (Tunesië) gevestigde Société des Ciments de Gabés SA (hierna: „Ciments de Gabés") en 51,05 % van het maatschappelijk kapitaal van de in Beiroet (Libanon) gevestigde vennootschap Ciments de Sibline, S.A.L. (hierna: „Ciments de Sibline").

21. In 2009 ontving SECIL van Ciments de Gabés dividenden voor een bedrag van 6 288 683,39 EUR, en van Ciments de Sibline voor een bedrag van 2 022 478,12 EUR.

22. Nadat van beide dochtervennootschappen belasting was geheven in, respectievelijk, Tunesië en Libanon, heeft SECIL de dividenden in Portugal aangegeven. Bij de belastingheffing is geen toepassing gegeven aan enige regeling tot voorkoming of vermindering van economische dubbele belasting.

23. SECIL werd aldus verplicht de Fazenda pública (schatkist) een totaalbedrag van 4 587 208,20 EUR aan vennootschapsbelasting te betalen.

24. SECIL heeft hiertegen op 29 mei 2012 bezwaar ingediend bij de Diretor de Finanças de Setúbal (directeur van de belastingdienst van Setúbal) om reden dat de belastingheffing van de van Ciments de Gabés en Ciments de Sibline ontvangen dividenden onrechtmatig was omdat de Portugese wet, door de toepassing van de regels voor het voorkomen van economische dubbele belasting uit te sluiten, de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon en het VWEU schond.

25. Dit bezwaar werd bij besluit van 10 oktober 2012 afgewezen en bij brief van 17 oktober 2012 aan SECIL meegedeeld.

26. SECIL heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij het Tribunal tributário de Lisboa (belastingrechter te Lissabon, Portugal), waarbij zij in hoofdzaak aanvoerde dat de weigering van de Portugese belastingautoriteiten om toepassing te geven aan de in artikel 46, leden 1 en 8, CIRC en de artikelen 41, lid 5, onder b), en 45 EBF neergelegde regeling tot voorkoming van economische dubbele belasting zoals die in het belastingjaar 2009 gold, noch in overeenstemming was met het internationaal publiekrecht, noch met het Unierecht, omdat die regeling slechts van toepassing was op winstuitkeringen van vennootschappen die hun fiscale vestigingsplaats hadden in Portugal, een lidstaat van de Unie of de Europese Economische Ruimte (EER), een van de Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal, of Oost-Timor. Volgens SECIL schond deze afwijkende behandeling van uit Tunesië en Libanon afkomstige winsten de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon, alsook de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU.

27. Het Tribunal tributário de Lisboa heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Vormt artikel 31 van de overeenkomst [EG-Tunesië] een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het recht van vestiging op het onderhavige geval van toepassing is?

2) Zo ja, heeft het in deze bepaling vervatte recht van vestiging, zoals [SECIL] stelt, tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Tunesië heeft ontvangen, omdat er anders sprake is van een schending van dat recht?

3) Is artikel 34 van de overeenkomst [EG-Tunesië] een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het vrij verkeer van kapitaal op het onderhavige geval van toepassing is en dat de investering van verzoekster daar onder valt?

4) Zo ja, heeft de in deze bepaling neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer, zoals [SECIL] stelt, tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Tunesië heeft ontvangen?

5) Impliceert het bepaalde in artikel 89 van de overeenkomst [EG-Tunesië] dat de hierboven gestelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord?

6) Is een restrictieve behandeling van de door [Ciments de Gabés] uitgekeerde dividenden gerechtvaardigd, gelet op het feit dat het samenwerkingskader van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen [PB L 336, blz. 15] niet de Republiek Tunesië omvat?

7) Vormen de artikelen 31 en 33, lid 2, van de overeenkomst [EG-Libanon], in hun onderlinge samenhang gelezen, een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het vrij verkeer van kapitaal op het onderhavige geval van toepassing is?

8) Zo ja, heeft de in deze bepaling neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer, zoals [SECIL] stelt, tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Libanon heeft ontvangen?

9) Impliceert het bepaalde in artikel 85 van de overeenkomst [EG-Libanon] dat de hierboven gestelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord?

10) Is een restrictieve behandeling van de door [Ciments de Sibline] uitgekeerde dividenden gerechtvaardigd, gelet op het feit dat het samenwerkingskader van richtlijn 77/799 niet de Republiek Libanon omvat?

11) Is artikel 56 EG [(thans) artikel 63 VWEU)] in casu van toepassing en zo ja, heeft de in deze bepaling neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC of, subsidiair, de regeling van gedeeltelijke aftrek van lid 8 van dat artikel, moet worden toegepast op de dividenden die in het belastingjaar 2009 door [Ciments de Gabés] en [Ciments de Sibline] aan [SECIL] zijn uitgekeerd?

12) Gesteld dat de vrijheid van kapitaalverkeer in casu van toepassing is, wordt het niet toepassen van de in de toenmalige Portugese wet opgenomen regelingen tot voorkoming of vermindering van economische dubbele belasting op de betrokken dividenden dan gerechtvaardigd door het feit dat het samenwerkingskader van richtlijn 77/799 niet de Republiek Tunesië en de Republiek Libanon omvat?

13) Verzet de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG (thans artikel 64 VWEU) zich tegen toepassing van de vrijheid van kapitaalverkeer, met de door verzoekster gewenste gevolgen?

14) Moet de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG (thans artikel 64 VWEU) niet worden toegepast omdat inmiddels de regeling van artikel 41, lid 5, onder b), EBF inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen en de regeling van artikel 42 EBF inzake dividenden afkomstig uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor zijn ingevoerd?”

IV – Procedure bij het Hof

28. Het onderhavige prejudiciële verzoek is bij het Hof ingekomen op 8 oktober 2014. SECIL, de Portugese, de Griekse en de Zweedse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

29. Partijen is, overeenkomstig artikel 61, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, verzocht te antwoorden op vragen van het Hof over de verhouding tussen het VWEU en de Euro-mediterrane overeenkomsten, hetgeen zij hebben gedaan.

30. SECIL, de Portugese regering en de Commissie hebben hun standpunten ter terechtzitting van 18 november 2014 mondeling toegelicht.

V – Analyse

A – *Inleidende opmerkingen*

31. Het onderhavige prejudiciële verzoek betreft de in de rechtspraak van het Hof tamelijk zeldzame problematiek van de gelijktijdige toepasselijkheid van bepalingen van het VWEU en van Euro-mediterrane overeenkomsten, te weten de artikelen 49 VWEU, 63 VWEU en 64 VWEU en de artikelen 31, 34 en 89 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31, 34 en 85 van de overeenkomst EG-Libanon.

32. In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een tussen de Unie en een of meer derde landen gesloten overeenkomst, wat de Unie betreft, een handeling van een van de instellingen van de Unie is in de zin van artikel 267, eerste alinea, onder b), VWEU, dat de bepalingen van een dergelijke overeenkomst vanaf haar inwerkingtreding een bestanddeel van de rechtsorde van de Unie vormen en dat het Hof in het kader van deze rechtsorde bevoegd is bij prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de uitlegging van die overeenkomst. [5]

33. Het Hof heeft op deze grondslag al dikwijls prejudiciële vragen beantwoord over de uitlegging van bepalingen van Euro-mediterrane overeenkomsten, met name de overeenkomsten EEG-Algerije [6], EG-Marokko [7], EG-Israël en EG-PLO [8], EG-Libanon [9], EG-Egypte [10], en EG-Tunesië [11].

5 — Zie arresten Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, punten 3-6) inzake de op 9 juli 1961 te Athene ondertekende en bij besluit 63/106/EEG van de Raad van 25 september 1961 namens de Gemeenschap gesloten overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Economische Gemeenschap en Griekenland (PB 1963, P 26, blz. 293; hierna: „associatieovereenkomst EEG-Griekenland"), Demirel (12/86, EU:C:1987:400, punt 7) inzake de op 12 september 1963 te Ankara ondertekende en bij besluit 64/732/EEG van de Raad van 23 december 1963 namens de Gemeenschap gesloten overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Economische Gemeenschap en Turkije (PB 1964, L 217, blz. 3685; hierna: „associatieovereenkomst EEG-Turkije"), Andersson en Wåkeråas-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, punten 26 en 27), Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punt 27) en Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punt 19) inzake de op 2 mei 1992 ondertekende overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst"), goedgekeurd bij besluit 94/1/EGKS, EG van de Raad en de Commissie van 13 december 1993 betreffende de sluiting van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte tussen de Europese Gemeenschappen, hun lidstaten en de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland, de Republiek IJsland, het Vorstendom Liechtenstein, het Koninkrijk Noorwegen, het Koninkrijk Zweden en de Zwitserse Bondsstaat (PB 1994, L 1, blz. 1).

6 — Zie de op 26 april 1976 te Algiers ondertekende en namens de Gemeenschap bij verordening (EEG) nr. 2210/78 van de Raad van 26 september 1978 (PB L 263, blz. 1) goedgekeurde samenwerkingsovereenkomst tussen de Europese Economische Gemeenschap en de Democratische Volksrepubliek Algerije, die door het Hof is geanalyseerd in de zaken die hebben geleid tot de arresten Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) en Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Zie de op 27 april 1976 te Rabat ondertekende en namens de Gemeenschap bij verordening (EEG) nr. 2211/78 van de Raad van 26 september 1978 (PB L 264, blz. 1) goedgekeurde samenwerkingsovereenkomst tussen de Europese Economische Gemeenschap en het Koninkrijk Marokko, die is vervangen door de op 26 februari 1996 te Brussel ondertekende en bij besluit 2000/204/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 24 januari 2000 (PB L 70, blz. 1) namens de Gemeenschap goedgekeurde Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschappen en hun lidstaten, enerzijds, en het Koninkrijk Marokko, anderzijds. Deze overeenkomsten zijn het voorwerp geweest van prejudiciële verzoeken in de zaken die hebben geleid tot de arresten Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) en Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), en tot de beschikkingen Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) en El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Zie de op 20 november 1995 te Brussel ondertekende Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschappen en hun lidstaten, enerzijds, en de Staat Israël, anderzijds (PB 2000, L 147, blz. 3) en de op 24 februari 1997 te Brussel ondertekende Euro-mediterrane interim-associatieovereenkomst voor handel en samenwerking tussen de Europese Gemeenschap, enerzijds, en de Palestijnse Bevrijdingsorganisatie (PLO) ten behoeve van de Palestijnse Autoriteit van de Westelijke Jordaanoever en de Gazastrook, anderzijds (PB L 187, blz. 3). Deze overeenkomsten zijn het voorwerp geweest van een prejudicieel verzoek in de zaak die heeft geleid tot het arrest Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — De overeenkomst EG-Libanon is reeds geanalyseerd door het Hof in de zaak die heeft geleid tot de beschikking Mugraby/Raad en Commissie (C-581/11 P, EU:C:2012:466) en door het Gerecht in de zaak die heeft geleid tot de beschikking, Mugraby/Raad en Commissie (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Zie de op 25 juni 2001 te Luxemburg ondertekende en bij besluit 2004/635/EG van de Raad van 21 april 2004 goedgekeurde Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschappen en hun lidstaten, enerzijds, en de Arabische Republiek Egypte, anderzijds (PB L 304, blz. 38). Deze overeenkomst is het voorwerp geweest van een prejudicieel verzoek in de zaak die heeft geleid tot het arrest Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — De overeenkomst EG-Tunesië is reeds het voorwerp geweest van een prejudicieel verzoek in de zaak die heeft geleid tot het arrest Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) en van een analyse door het Gerecht in de zaak die heeft geleid tot de arresten Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Raad en Commissie (T-162/07, EU:T:2009:333) en ICF/Commissie (T-406/08, EU:T:2013:322, punten 208-214).

34. In geen van deze zaken was echter de gelijktijdige toepasselijkheid van bepalingen van het VWEU en van Euro-mediterrane overeenkomsten aan de orde.

35. Hetzelfde geldt voor de zaken waarin vragen zijn gesteld over de uitlegging van de associatieovereenkomsten EEG-Griekenland [12], EEG-Turkije [13] en EG-Hongarije [14] en de overeenkomst inzake partnerschap en samenwerking EG-Rusland [15].

36. De vraag van de gelijktijdige toepasselijkheid van bepalingen van het VWEU over het vrij verkeer van kapitaal en van de EER-Overeenkomst over diezelfde vrijheid is daarentegen wel het voorwerp geweest van een aantal prejudiciële verzoeken [16] en rechtstreekse beroepen [17].

37. Deze rechtspraak is in de onderhavige zaak evenwel nauwelijks van nut want het Hof heeft daarin dikwijls geoordeeld dat „het [...] verbod op beperkingen van het kapitaalverkeer en op discriminatie in het kader van de betrekkingen tussen de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst – lidstaten van de Unie dan wel leden van de EVA – hetzelfde is als het verbod dat het recht van de Unie oplegt in de betrekkingen tussen de lidstaten”. [18]

38. Aangezien het door het VWEU en de EER-Overeenkomst geboden beschermingsniveau op dit gebied hetzelfde is, maakt het niet veel uit of de bepalingen van het VWEU of die van de EER-Overeenkomst van toepassing zijn. De vraag naar het al dan niet bestaan van een hiërarchie of voorrang tussen die bepalingen speelde dan ook niet in de zaken waarin zowel het VWEU als de EER-Overeenkomst van toepassing was.

39. Dat is in casu anders omdat de toepasselijke bepalingen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon niet gelijk zijn aan die van het VWEU. In de eerste plaats, gesteld dat de bepalingen van deze overeenkomsten betreffende de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaalverkeer rechtstreekse werking hebben, wordt hun reikwijdte op het gebied van de directe belastingen ingeperkt door de artikelen 89 van de overeenkomst EG-Tunesië en 85 van de overeenkomst EG-Libanon. In de tweede plaats bevat de overeenkomst EG-Tunesië, in tegenstelling tot het VWEU, geen standstillclausule die het vrij verkeer van kapitaal inperkt en is de standstillclausule van artikel 33 van de overeenkomst EG-Libanon niet van toepassing op de overdracht naar het buitenland van opbrengsten van investeringen in Libanon door in de Unie gevestigde natuurlijke- of rechtspersonen.

40. Derhalve kan de vraag worden gesteld of de toepassing van bepalingen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon de toepassing van bepalingen van het VWEU uitsluit of omgekeerd.

12 — De associatieovereenkomst EEG-Griekenland is het voorwerp geweest van een prejudicieel verzoek in de zaak die heeft geleid tot het arrest Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — De associatieovereenkomst EEG-Turkije is het voorwerp geweest van prejudiciële verzoeken in zaken die hebben geleid tot een aantal arresten waarvan de belangrijkste het arrest Demirel (12/86, EU:C:1987:400) is.

14 — Zie de namens de Gemeenschap bij besluit 93/742/Euratom, EGKS, EG, van de Raad en de Commissie van 13 december 1993 namens de Gemeenschap gesloten en goedgekeurde Europa-overeenkomst tussen de Europese Gemeenschappen en hun lidstaten, enerzijds, en de Republiek Hongarije, anderzijds (PB L 347, blz. 1). Deze overeenkomst is het voorwerp geweest van de zaken die hebben geleid tot de arresten Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia en ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92) en Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612), en tot de beschikking Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Zie de op 24 juni 1994 te Corfu ondertekende en namens de Gemeenschap bij besluit 97/800/EG, EGKS, Euratom, van de Raad en de Commissie van 30 oktober 1997 goedgekeurde overeenkomst inzake partnerschap en samenwerking tussen de Europese Gemeenschappen en hun lidstaten, enerzijds, en de Russische Federatie, anderzijds (PB L 327, blz. 1). Deze overeenkomst is door het Hof geanalyseerd in de zaak die heeft geleid tot het arrest Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — Zie met name arresten Andersson en Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee – Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) en Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) en beschikking Projektart e.a. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Zie met name arresten Commissie/België (C-522/04, EU:C:2007:405), Commissie/Nederland (C-521/07, EU:C:2009:360), Commissie/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273) en Commissie/Duitsland (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Arrest Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punt 21). Zie in die zin ook arresten Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punten 28 en 32), Commissie/België (C-522/04, EU:C:2007:405, punt 44) en Commissie/Nederland (C-521/07, EU:C:2009:360, punt 33), en beschikking Projektart e.a. (C-476/10, EU:C:2011:422, punten 34 en 35).

41. Volgens vaste rechtspraak van het Hof „zijn de door de [Unie] gesloten akkoorden [...] van hogere rang dan de handelingen van afgeleid [Unie]recht” [19], waaraan het Hof heeft toegevoegd dat „[d]eze voorrang op het [Unie]recht [...] zich evenwel niet [zou] uitstrekken tot het primaire recht” [20].

42. Het internationaal publiekrecht voorziet echter niet in een hiërarchie tussen de verschillende door staten gesloten verdragen. Zoals professor Charles Rousseau heeft geschreven, „kan de ten behoeve van een staatsbestel op basis van een hiërarchie van organen en normen opgestelde [theorie van Kelsen, volgens welke de strijdigheid van een regel van lagere rang met een regel van hogere rang leidt tot nietigheid of vernietigbaarheid ervan of tot een sanctie tegen het verantwoordelijke orgaan] conflicten tussen internationale normen niet oplossen, omdat de meeste regels van volkenrecht verdragsregels zijn, afkomstig van onderscheiden, niet in een hiërarchische verhouding tot elkaar staande organen” [21], met uitzondering van artikel 103 van het Handvest van de Verenigde Naties [22] en de normen van het ius cogens [23] die voorrang hebben op elke andere strijdige norm van internationaal recht. [24]

43. Aangezien de rechtsorde van de Unie in de lijn ligt van de theorie van Kelsen en een normenhiërarchie kent die het VWEU boven het internationaal publiekrecht stelt, kan die normenhiërarchie slechts worden ingeroepen in geval van strijdigheid tussen bepalingen van verschillende toepasselijke verdragen, tenzij het een schijnbaar conflict betreft dat door uitlegging kan worden opgelost. [25]

44. Mijns inziens belet een aantal factoren om te concluderen dat een dergelijke strijdigheid tussen het VWEU en de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon bestaat. Integendeel, evenals de bepalingen van het VWEU over de fundamentele vrijheden van verkeer, hebben die overeenkomsten tot doel „de voorwaarden vast te leggen voor de geleidelijke liberalisering van het goederen-, diensten- en kapitaalverkeer”, zoals de artikelen 1, lid 2, tweede streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië en 1, lid 2, onder b), van de overeenkomst EG-Libanon aangeven.

45. Zoals het Hof meermaals heeft geoordeeld, hebben de Euro-mediterrane overeenkomsten „tot doel een algemene samenwerking tussen de partijen bij de overeenkomst te bevorderen, teneinde bij te dragen tot de economische en sociale ontwikkeling van [de betrokken derde staat] en de versteviging van hun betrekkingen in de hand te werken”. [26]

46. Door in de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon bepalingen op te nemen over de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal sluiten deze overeenkomsten aan bij de beginselen die aan het VWEU ten grondslag liggen, zonder aan dat verdrag tegengestelde doelen na te streven.

19 — Arrest Intertanko e.a. (C-308/06, EU:C:2008:312, punt 42). Zie in die zin ook arresten Commissie/Duitsland (C-61/94, EU:C:1996:313, punt 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, punt 25) en IATA en ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, punt 35).

20 — Arrest Kadi en Al Barakaat International Foundation/Raad en Commissie (C-402/05 P en C-415/05 P, EU:C:2008:461, punten 285 en 308).

21 — Rousseau, C., „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international”, *Revue générale de droit international public*, 1932, deel 39, blz. 133-136.

22 — „In geval van strijdigheid tussen de verplichtingen van de Leden van de Verenigde Naties krachtens dit Handvest en hun verplichtingen krachtens andere internationale overeenkomsten, hebben hun verplichtingen krachtens dit Handvest voorrang.”

23 — Volgens artikel 53 van het Verdrag van Wenen „[is] elk verdrag dat op het tijdstip van zijn totstandkoming in strijd is met een dwingende norm van algemeen volkenrecht [...] nietig”. Zie in die zin ook artikel 53 van het op 21 maart 1986 te Wenen gesloten verdrag inzake het verdragenrecht tussen staten en internationale organisaties of tussen internationale organisaties.

24 — Zie in die zin Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8e druk, Oxford University Press, 2012, blz. 22 en 23; Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties”, gepubliceerd in Berhardt, R., en Macalister-Smith, P., (uitg.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, punten 4, 9 en 10, te raadplegen op: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL

25 — Zie Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public”, 1926, deel IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, blz. 231 en blz. 267-274.

26 — Arrest Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, punt 29). Zie in die zin ook arresten Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, punt 21) en Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, punt 27).

47. Een strijdigheid kan ook niet voortvloeien uit de artikelen 89 van de overeenkomst EG-Tunesië en 85 van de overeenkomst EG-Libanon.

48. Deze bepalingen houden immers enkel in dat de door een partij bij de Euro-mediterrane overeenkomst in internationale overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting toegekende voordelen niet worden uitgebreid tot onderdanen van de andere partijen, dat de vaststelling of toepassing van enige op het voorkomen van fraude of belastingontduiking gerichte maatregel niet wordt verhinderd, en dat de toepassing van bepalingen van het belastingrecht van de overeenkomstsluitende partijen die belastingplichtigen naargelang hun woonplaats verschillend behandelen niet wordt belemmerd.

49. Artikel 65, lid 1, VWEU streeft dezelfde doelen na, en hoewel het niet verwijst naar internationale belastingverdragen, is er in het VWEU geen grondslag te vinden waarop een Tunesische of Libanese onderdaan een voordeel zou kunnen verkrijgen dat door een tussen de Portugese Republiek en een andere staat gesloten belastingverdrag wordt toegekend. [27]

50. Evenzo is het feit dat de overeenkomst EG-Tunesië geen standstillclausule bevat die het vrij verkeer van kapitaal inperkt en het feit dat de standstillclausule van artikel 33 van de overeenkomst EG-Libanon niet van toepassing is op de overdracht naar het buitenland van opbrengsten van investeringen in Libanon door onderdanen van de Unie, niet in strijd met artikel 64 VWEU.

51. De standstillclausule van dit artikel ten gunste van beperkingen van het kapitaalverkeer die reeds golden op 31 december 1993 verplicht immers geenszins tot handhaving van die beperkingen en verbiedt de uitbreiding ervan.

52. Zoals de Zweedse regering stelt in haar schriftelijke antwoord op de door het Hof gestelde vragen, kan derhalve geen beroep worden gedaan op de normenhiërarchie. Onderzocht moet dus worden of, krachtens het beginsel lex posterior derogat legi priori, alleen de bepalingen van deze overeenkomsten van toepassing zijn.

53. Het betreft hier niet slechts een algemeen rechtsbeginsel waarvan het bestaan in het Unierecht door verschillende advocaten-generaal van het Hof is erkend [28], maar ook een in artikel 30, leden 1, 3 en 4, van het Verdrag van Wenen gecodificeerd beginsel van internationaal recht. [29]

27 — Zie in die zin arrest D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punten 58-63) waarin het Hof heeft geoordeeld dat „de artikelen [63 VWEU] en [65 VWEU] zich niet ertegen verzetten dat een in een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting opgenomen regel [...] niet wordt uitgebreid tot een ingezetene van een lidstaat die geen partij is bij die overeenkomst” (punt 63). Het is waar dat, zoals het Hof onder verwijzing naar punt 59 van het arrest Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), in punt 55 van dit arrest heeft geoordeeld, „er [...] situaties [bestaan] waarin de voordelen van een bilateraal verdrag kunnen worden uitgebreid tot een ingezetene van een lidstaat die geen verdragspartij is”. Zo is „in het geval van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen een lidstaat en een derde land, de lidstaat die partij is bij dat verdrag ingevolge het beginsel van de nationale behandeling verplicht [...] de in het verdrag voorziene voordelen aan vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen te verlenen onder dezelfde voorwaarden als die welke gelden voor binnenlandse vennootschappen” (punt 56). Van een dergelijke situatie is in het hoofdgeding echter geen sprake.

28 — Zie de conclusies van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Commissie/Raad (C-110/02, EU:C:2003:667, punt 33), advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, punt 61), advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, punt 28) en advocaat-generaal Mazák in de zaak Commissie/Italië (C-565/08, EU:C:2010:403, punt 30), de standpuntbepaling van advocaat-generaal Kokott in de zaak heroverweging Commissie/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, punt 48) en de conclusies van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, punt 59) en advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Verenigd Koninkrijk/Parlement en Raad (C-507/13, EU:C:2014:2394, punt 59).

29 — Zie in die zin eveneens artikel 30, leden 3 en 4, van het op 21 maart 1986 te Wenen gesloten Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht tussen staten en internationale organisaties of tussen internationale organisaties. Zoals het Hof heeft geoordeeld in punt 37 van het arrest Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52) „is het internationale verdragenrecht grotendeels [...] gecodificeerd in het Verdrag van Wenen en [zijn] de in dat Verdrag neergelegde regels van toepassing [...] op een overeenkomst gesloten tussen een staat en een internationale organisatie, zoals de Euro-mediterrane overeenkomst met Egypte, voor zover deze regels uitdrukking zijn van algemeen internationaal gewoonterecht”. Zie in die zin ook arrest Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punten 40 en 41). Bijgevolg zijn deze regels „bindend [...] voor de [Unie]instellingen en [maken zij] deel uit [...] van de [...] rechtsorde [van de Unie]” (arrest Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punt 42).

54. Mijns inziens is in casu de in artikel 30, lid 3, van het Verdrag van Wenen gecodificeerde regel van toepassing [30], hetgeen betekent dat moet worden vastgesteld welk van de twee verdragen ouder is.

55. Van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon moet, voor de bepalingen die ons interesseren, worden aangenomen dat zij van latere datum zijn dan het VWEU, ook al zijn zij gesloten vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon. Het VWEU heeft, wat het vrij verkeer van kapitaal betreft, immers slechts de bepalingen van het eraan voorafgaande verdrag overgenomen. Meer in het bijzonder dateert het verbod van „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen" [31], zoals wij dat thans kennen, uit het jaar 1992 [32], dus van vóór de datum van sluiting van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon.

56. Uit het voorgaande volgt dat, omdat alle partijen bij het oudere verdrag, het VWEU, tevens partij zijn bij het jongere verdrag, de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon, de bepalingen van het VWEU krachtens artikel 30, lid 3, van het Verdrag van Wenen slechts toepasselijk zijn voor zover zij niet zijn vervangen door die van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon.

57. Deze uitlegging stemt overeen met het standpunt van advocaat-generaal Jääskinen in punt 28 van zijn conclusie in de zaak Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235) dat in een zaak die, zoals de onderhavige, valt onder het vrij verkeer van kapitaal „de principes lex posterior derogat legi priori en lex specialis derogat legi generali iedere toepassing van artikel [64], lid 1, [VWEU] op de betrekkingen tussen de lidstaten en het Vorstendom Liechtenstein [lijken] uit te sluiten". De toepassing van artikel 40 EER-Overeenkomst, dat net als de overeenkomst EG-Tunesië geen standstillclausule bevatte, sloot derhalve de toepassing van de standstillclausule van het VWEU uit. [33]

B – *Eerste drie prejudiciële vragen en zevende prejudiciële vraag*

58. In de eerste drie prejudiciële vragen en de zevende prejudiciële vraag vraagt de verwijzende rechter zich af of de artikelen 31 van de overeenkomst EG-Tunesië en 30 van de overeenkomst EG-Libanon [34] (betreffende de vrijheid van vestiging en het vrij verrichten van diensten) enerzijds, en de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon (betreffende het vrij verkeer van kapitaal) anderzijds, rechtstreekse werking hebben.

1. Welke vrijheid is in het hoofdgeding aan de orde?

59. Vooraf moet worden bepaald of de onderhavige zaak valt onder het recht van vestiging of onder het vrij verkeer van kapitaal.

30 — De regel van artikel 30, lid 3, van het Verdrag van Wenen houdt niet in dat de partijen bij de twee verdragen dezelfde moeten zijn. Integendeel, zoals de Commissie voor Internationaal Recht toelicht in haar commentaar op de ontwerpbepalingen inzake het verdragenrecht (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, deel II, blz. 216): „de regel van lid 3 is algemeen toepasselijk wanneer alle verdragspartijen (*met of zonder deelneming van andere staten*) een later verdrag sluiten betreffende hetzelfde onderwerp" (cursivering van mij). Zie in die zin ook Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1e druk, Cambridge University Press, 2003, blz. 381; Sadat-Akhavi, S.A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, blz. 62 en 63; Mus, J. B., „Conflicts between treaties in international law", 1998, deel XLV, *Netherlands International Law Review*, blz. 208, blz. 219.

31 — Artikel 63, lid 1, VWEU.

32 — Zie het bij artikel G.15 VEU ingevoegde artikel 73 B EG dat sinds 1 januari 1994 van kracht is.

33 — Zie punt 31 van het arrest Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493) waarin het Hof heeft geoordeeld dat „de lidstaten zich sinds 1 mei 1995, datum waarop de EER-Overeenkomst voor het Vorstendom Liechtenstein in werking trad, met betrekking tot de materies die de overeenkomst bestrijkt, ten aanzien van het Vorstendom Liechtenstein niet langer op artikel [64 VWEU] [kunnen] beroepen. Anders dan de Oostenrijkse regering stelt, moet het Hof dus niet op basis van deze bepaling van het Verdrag onderzoeken of de beperkingen van het kapitaalverkeer tussen Oostenrijk en Liechtenstein op grond van het VGVG in wezen reeds golden op 31 december 1993 en of zij dus op grond van dat artikel konden blijven bestaan". Zie in die zin ook arrest Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punten 19-22), waarin het Hof enkel de bepalingen van de EER-Overeenkomst heeft toegepast.

34 — Geen van de vragen van de verwijzende rechter verwijst naar artikel 30 van de overeenkomst EG-Libanon, maar omdat partijen ernaar verwijzen zal ik het volledigheidshalve eveneens bespreken.

60. Hoewel deze voorvraag tot op heden niet is gesteld met betrekking tot de Euro-mediterrane overeenkomsten, bestaat er over de artikelen 49 VWEU (vrijheid van vestiging) en 63 VWEU (vrij verkeer van kapitaal) vaste rechtspraak van het Hof die op de onderhavige zaak kan worden toegepast.

61. Volgens deze rechtspraak „[kan] de fiscale behandeling van dividenden [...] zowel onder artikel 49 VWEU betreffende de vrijheid van vestiging als onder artikel 63 VWEU betreffende het vrij verkeer van kapitaal vallen”. [35]

62. Volgens de Portugese regering valt de onderhavige zaak uitsluitend onder het recht van vestiging van de artikelen 31 van de overeenkomst EG-Tunesië en 30 van de overeenkomst EG-Libanon, omdat SECIL een beslissende invloed uitoefent op haar dochterondernemingen Ciments de Gabés et Ciments de Sibline.

63. Volgens de Commissie maakt de Portugese regeling die in het hoofdgeding aan de orde is echter geen onderscheid tussen dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt op basis van een deelneming waarmee een zodanige invloed op de besluiten van de uitdelende vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, en dividenden die zij ontvangt op basis van een deelneming waarmee een dergelijke invloed niet kan worden uitgeoefend.

64. „Een nationale wettelijke regeling betreffende de fiscale behandeling van uit een derde land afkomstige dividenden die niet uitsluitend van toepassing is op situaties waarin de moedermaatschappij een beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent, moet aan artikel 63 VWEU worden getoetst. Een in een lidstaat gevestigde vennootschap kan dus ongeacht de omvang van de participatie die zij aanhoudt in de in een derde land gevestigde uitkerende vennootschap, zich op deze bepaling beroepen om de wettigheid van een dergelijke regeling te betwisten (zie in die zin arrest A, C-101/05, EU:C:2007:804, punten 11 en 27)”. [36]

65. Wat het VWEU betreft, zou de onderhavige zaak derhalve vallen onder het vrij verkeer van kapitaal.

66. Deze rechtspraak lijkt mij toepasbaar op Euro-mediterrane overeenkomsten die, net als het VWEU, bepalingen bevatten over het recht van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal.

67. Met de Commissie ben ik van mening dat de onderhavige zaak niet valt onder het recht van vestiging van de artikelen 31 van de overeenkomst EG-Tunesië en 30 van de overeenkomst EG-Libanon, maar onder het vrij verkeer van kapitaal van, respectievelijk, de artikelen 34 en 31 van diezelfde overeenkomsten. Voor zover zij het recht van vestiging betreffen hoeven de eerste, de tweede en de zevende vraag derhalve niet te worden beantwoord.

2. De werkingssfeer van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon

68. Het is van belang na te gaan of het hoofdgeding, dat de fiscale behandeling betreft van door Ciments de Gabés en Ciments de Sibline aan hun aandeelhouder SECIL uitgekeerde dividenden, onder de werkingssfeer valt van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon.

35 — Arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 89). Zie in die zin ook arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 33) en Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 30).

36 — Arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 99). Zie in die zin ook arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punten 27-30).

69. Ik merk in dit verband op dat terwijl artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon „beperkingen [...] op kapitaalverkeer" in algemene zin verbiedt, artikel 34 van de overeenkomst EG-Tunesië deze vrijheid beperkt tot „directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en van alle opbrengsten daarvan".

70. Bij de uitlegging van het begrip „directe belastingen" van artikel 64, lid 1, VWEU heeft het Hof geoordeeld dat „[dit begrip] alle investeringen [betreft] welke door natuurlijke personen of rechtspersonen worden verricht en gericht zijn op de vestiging of de handhaving van duurzame en rechtstreekse betrekkingen tussen de kapitaalverschaffer en de vennootschap waarvoor de desbetreffende middelen bestemd zijn met het oog op de uitoefening van een economische activiteit". [37]

71. Aangezien „het doel om duurzame economische betrekkingen te vestigen of te handhaven [veronderstelt] dat de aandelen een aandeelhouder, hetzij ingevolge de bepalingen van de nationale wetgeving op de aandelenvennootschappen, hetzij uit anderen hoofde de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de betrokken vennootschap" [38], lijkt het mij onbetwistbaar dat een investering als die SECIL sinds het jaar 2000 in het maatschappelijk kapitaal van Ciments de Gabés heeft gedaan en die in 2009 98,72 % van haar maatschappelijk kapitaal bedroeg, ruimschoots aan deze criteria voldoet.

72. In het internationale recht bestaat een soortgelijke definitie voor het in het verdrag inzake de beslechting van investeringsgeschillen gebruikte begrip „investering": „[i]n de rechtsliteratuur wordt doorgaans aangenomen dat een investering veronderstelt dat er sprake is van kapitaalinbreng, van een zekere uitvoeringsduur van de overeenkomst, en van deelname in de risico's van de onderneming [...]. Na lezing van de preambule van het [verdrag inzake de beslechting van investeringsgeschillen] kan daaraan het criterium ‚bijdrage aan de economische ontwikkeling van de ontvangende staat' worden toegevoegd." [39]

73. De onderhavige zaak valt dus onder de werkingssfeer van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon.

3. De rechtstreekse werking van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon

74. Met betrekking tot artikel 64, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië heeft het Hof geoordeeld in punt 25 van het arrest Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), dat „[v]olgens vaste rechtspraak [...] een bepaling van een door de [Unie] met derde landen gesloten overeenkomst [moet] worden geacht rechtstreeks toepasselijk te zijn wanneer zij, gelet op haar bewoordingen en op het doel en de aard van de overeenkomst, een duidelijke en nauwkeurig omschreven verplichting behelst voor welker uitvoering of werking geen verdere handeling vereist is". [40]

37 — Arrest Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punt 34). Zie in die zin ook arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punten 180 en 181) en Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punt 102).

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

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A./Royaume de Maroc* (ICSID zaak nr. ARB/00/4), Uitspraak over de bevoegdheid van 23 juli 2001, 2002, deel 129, *Journal du droit international*, blz. 196, punt 52. Een aantal scheidsgerechten heeft deze definitie van het begrip „investering" overgenomen. Zie in dit verband de door Gaillard, E. aangehaalde arbitragerechtspraak in „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice" in Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., en Wittich, S., (eds.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, blz. 403 en 411.

40 — Zie in die zin ook arresten Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, punt 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, punt 53) en Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, punt 21).

75. Wat in de eerste plaats artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië betreft, dit bepaalt dat „*de [Unie] en Tunesië het vrije verkeer van kapitaal garanderen* met betrekking tot directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en van alle opbrengsten daarvan”. [41]

76. Artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon bepaalt dat „*er geen beperkingen [zijn] tussen de [Unie] enerzijds en Libanon anderzijds op kapitaalverkeer* en [...] er geen discriminatie [is] op basis van nationaliteit of woonplaats of plaats waar dergelijk kapitaal wordt geïnvesteerd”. [42]

77. Ik denk, zoals SECIL en de Commissie stellen, dat het hier duidelijke, nauwkeurig omschreven en onvoorwaardelijke bepalingen betreft, aangezien zij een zeer concrete verplichting behelzen ten aanzien van het te verwezenlijken resultaat en uitvoerbaar zijn zonder dat enige verdere handeling is vereist.

78. De Portugese regering wijst er in haar schriftelijke opmerkingen op dat de duidelijkheid, nauwkeurigheid en onvoorwaardelijkheid van deze bepalingen nog duidelijker is wanneer zij worden vergeleken met de bepalingen van de betrokken overeenkomsten over het recht van vestiging, die ontegenzeglijk een programmatisch karakter hebben.

79. De artikelen 31 van de overeenkomst EG-Tunesië en 30 van de overeenkomst EG-Libanon bevatten immers slechts een afspraak om tot overeenstemming te komen („an agreement to agree”) over de omvang van de aan onderdanen van de Unie, de Republiek Libanon en de Republiek Tunesië te bieden bescherming. Deze bepalingen leggen dus slechts het doel vast dat de partijen zullen nastreven en de procedure waarmee dat doel kan worden verwezenlijkt.

80. Deze conclusie wordt niet tegengesproken door artikel 34, lid 2, van de overeenkomst EG-Tunesië, dat bepaalt dat „[d]e partijen [...] elkaar [raadplegen] met het oog op de vergemakkelijking van het kapitaalverkeer tussen de [Unie] en Tunesië en de volledige liberalisering ervan *wanneer aan de voorwaarden is voldaan*”. [43]

81. Deze bepaling doelt immers, zoals de Commissie stelt, slechts op andere kapitaalbewegingen dan de directe investeringen, die onder lid 1 van dat artikel vallen, zoals bijvoorbeeld het verrichten van financiële diensten en het toelaten van waardepapieren tot de kapitaalmarkten. Aangezien de onderhavige zaak een directe investering betreft als bedoeld in lid 1 van dat artikel, heeft lid 2 ervan geen weerslag op de rechtstreekse werking van dat lid 1.

82. Wat in de tweede plaats het doel en de aard betreft van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon, waarvan de artikelen 1, lid 1, aansluiten bij de constatering van het Hof in punt 27 van het arrest Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), denk ik dat de associatie die deze bepalingen tot stand brengen tussen de Unie en haar lidstaten enerzijds, en de Republiek Tunesië en de Republiek Libanon anderzijds, een reden temeer is om aan te nemen dat het doel en de aard van die overeenkomsten verenigbaar zijn met de rechtstreekse werking van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon.

83. Daarom ben ik met SECIL, de Zweedse regering en de Commissie van mening dat de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon rechtstreekse werking hebben, waarop SECIL zich bij de verwijzende rechter kan beroepen.

41 — Cursivering van mij.

42 — Cursivering van mij.

43 — Cursivering van mij.

C – *Vijfde en negende prejudiciële vraag*

84. Met zijn vijfde en negende vraag beoogt de verwijzende rechter de draagwijdte te bepalen van de artikelen 89 van de overeenkomst EG-Tunesië en 85 van de overeenkomst EG-Libanon, teneinde te kunnen bepalen of een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding, die de integrale of gedeeltelijke aftrek – naargelang het geval – van dividenden van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur zich buiten de Unie of de EER bevindt niet toestaat, onder de werkingssfeer van die artikelen valt.

85. De artikelen 89, eerste streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië en 85, onder a), van de overeenkomst EG-Libanon bepalen dat deze overeenkomsten geen uitbreiding van door een lidstaat in een belastingverdrag toegekende voordelen op fiscaal gebied tot gevolg hebben.

86. In tegenstelling tot de Portugese regering, die, wat artikel 89, eerste streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië betreft, haar antwoord op de vraag in het teken plaatst van het met de Republiek Tunesië gesloten belastingverdrag, ben ik met de Commissie van mening dat deze bepaling tot doel heeft te voorkomen dat een regel in een door de Portugese Republiek met een *andere* staat dan de Republiek Tunesië gesloten belastingverdrag wordt uitgebreid tot Tunesische ingezetenen waarvan de vestigingsstaat geen partij is bij dat laatste verdrag.

87. SECIL beoogt evenwel niet een door een tussen de Portugese Republiek en een andere staat dan de Republiek Tunesië gesloten belastingverdrag toegekend voordeel te verkrijgen.

88. Voor artikel 85, onder a), van de overeenkomst EG-Libanon geldt hetzelfde.

89. De artikelen 89, tweede streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië en 85, onder b), van de overeenkomst EG-Libanon bieden de partijen bij deze overeenkomsten de mogelijkheid maatregelen vast te stellen of toe te passen die zijn gericht op het voorkomen van fraude en belastingontduiking.

90. Maar omdat er in casu niet wordt aangevoerd dat er sprake zou zijn van fraude of belastingontduiking zijn die bepalingen niet van toepassing.

91. De artikelen 89, derde streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië en 85, onder c), van de overeenkomst EG-Libanon, tot slot, stellen de Portugese belastingautoriteiten in staat de ter zake doende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden ten aanzien van hun woonplaats.

92. Volgens de Portugese regering kan zij op grond van deze bepalingen onderscheid maken tussen belastingplichtigen naargelang van hun vestigingsplaats en de plaats waar hun kapitaal is geïnvesteerd.

93. Ik deel deze uitlegging, die aan de genoemde bepalingen een criterium toevoegt dat een verschil in behandeling zou kunnen rechtvaardigen, namelijk de plaats waar het kapitaal is geïnvesteerd, niet.

94. SECIL is bovendien een in Portugal gevestigde vennootschap en de betrokken bepalingen staan niet toe dat zij in die hoedanigheid slachtoffer wordt van discriminatie op basis van de vestigingsplaats van haar dochterondernemingen.

95. Ik herinner in dit verband aan de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke „de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die buitenlandse dividenden ontvangt, vergelijkbaar [is] met die van een vennootschap-aandeelhouder die binnenlandse dividenden ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast”. [44]

96. Derhalve geef ik het Hof in overweging op de vijfde en de negende vraag te antwoorden dat een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de integrale of gedeeltelijke aftrek – naargelang het geval – van dividenden van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur zich buiten de Unie of de EER bevindt niet toestaat, geen grondslag kan vinden in artikel 89 van de overeenkomst EG-Tunesië, noch in artikel 85 van de overeenkomst EG-Libanon.

D – *Vierde, zesde, achtste en tiende prejudiciële vraag*

97. De verwijzende rechter vraagt zich in zijn vierde, zesde, achtste en tiende prejudiciële vraag af of de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als aan de orde in het hoofdgeding, die het recht op voorkoming van economische dubbele belasting over winstuitkeringen beperkt tot gevallen waarin de uitdelende vennootschap haar zetel of daadwerkelijke bestuur op Portugees grondgebied heeft of is gevestigd in een andere lidstaat van de Unie of de EER en, bij een bevestigend antwoord, welke gevolgen dat heeft.

1. Het bestaan, in de betrokken Portugese regelgeving, van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal als gegarandeerd door de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon

98. Zoals ik onlangs heb vermeld in punt 27 van mijn conclusie in de zaak Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) onderzoekt het Hof, op het gebied van de directe belastingen en de fundamentele vrijheden, of er discriminatie schuilt in een beperking, te weten een belemmering van fundamentele vrijheden die voortvloeit uit een verschillende behandeling van belastingplichtigen die zich in objectief vergelijkbare situaties bevinden of uit een gelijke behandeling van belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden.

99. Daarmee kunnen de lidstaten een discriminerende maatregel, die normaliter slechts kan worden gerechtvaardigd op één van de uitdrukkelijk in het VWEU vermelde, maar in belastingzaken weinig bruikbare gronden, namelijk de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid, rechtvaardigen met een beroep op één of meer van de in de rechtspraak gedefinieerde dwingende redenen van algemeen belang.

100. Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt in dit verband dat nationale maatregelen „die niet-ingezetenen ervan doen afzien in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen” het kapitaalverkeer beperken. [45]

44 — Arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 37). Zie in die zin ook arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 62) en Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 59).

45 — Arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 39). Zie in die zin ook arresten A (C-101/05, EU:C:2007:804, punt 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 50) en Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 15).

101. Zoals het Hof heeft geoordeeld in punt 46 van het arrest Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) „[moet] om uit te maken of een verschil in fiscale behandeling discriminerend is, [...] worden onderzocht of de betrokken vennootschappen zich met betrekking tot de betrokken nationale maatregel in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Volgens vaste rechtspraak is namelijk sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties."

102. Wat het voorkomen van economische dubbele belasting betreft, heeft het Hof meermaals geoordeeld dat artikel 63 VWEU „een lidstaat waarin een regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting geldt voor dividenden die aan ingezeten vennootschappen worden uitgekeerd door andere ingezeten vennootschappen [...] ertoe verplicht dividenden die aan ingezeten vennootschappen worden uitgekeerd door niet-ingezeten vennootschappen, op evenwaardige wijze te behandelen". [46]

103. Zoals de verwijzende rechter in casu uiteenzet, beperkt artikel 46 CIRC het recht op voorkoming van economische dubbele belastingheffing op dividenduitkeringen tot Portugese vennootschappen die voldoen aan bepaalde minimumeisen inzake de omvang, de waarde en de duur van hun deelneming in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap. [47] Die dubbele heffing wordt voorkomen door integrale aftrek van de betrokken dividenden van de belastbare winst van Portugese vennootschappen te verlenen. Deze bepaling voorziet in een gedeeltelijke aftrek van 50 % wanneer niet is voldaan aan een van die minimumeisen.

104. Deze integrale of gedeeltelijke aftrek is echter slechts mogelijk als de uitkerende vennootschap haar zetel of daadwerkelijk bestuur op Portugees grondgebied heeft dan wel is gevestigd in een andere lidstaat van de Unie of de EER.

105. Vennootschappen die dividenden ontvangen van een vennootschap als Ciments de Gabés of Ciments de Sibline, die haar zetel of daadwerkelijk bestuur in een derde land als Tunesië of Libanon heeft, zijn daarentegen onderworpen aan vennootschapsbelasting tegen een tarief van 23 %, tenzij krachtens een belastingverdrag een verlaagd tarief van toepassing is.

106. Uit het prejudiciële verzoek blijkt dat de Portugese Republiek geen dergelijk verdrag heeft gesloten met de Republiek Libanon en dat artikel 10, lid 2, van het met de Republiek Tunesië gesloten verdrag voorziet in een tarief van ten hoogste 15 %.

107. Uit het voorgaande volgt dat het effectieve belastingtarief is vastgesteld op ten hoogste 15 % voor dividenden afkomstig uit Tunesië en ten hoogste 23 % voor dividenden afkomstig uit Libanon, terwijl het tarief voor dividenden afkomstig uit Portugal, de Unie of de EER 0 % (integrale aftrek) of 11,5 % (gedeeltelijke aftrek van 50 %) bedraagt.

108. Portugese belastingplichtigen worden dus naargelang de herkomst van de dividenden die zij ontvangen verschillend behandeld.

109. Het lijdt voorts geen enkele twijfel dat SECIL zich in een objectief vergelijkbare situatie bevindt als een Portugese belastingplichtige die dividenden ontvangt die afkomstig zijn uit Portugal of uit een lidstaat van de Unie of de EER. [48]

46 — Arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 38). Zie in die zin ook arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 72) en Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 60).

47 — De ontvangende vennootschap moet een rechtstreekse deelneming van ten minste 10 % of met een aankoopwaarde van ten minste 20 miljoen EUR bezitten in het maatschappelijk kapitaal van de uitdelende vennootschap en die deelneming ten minste een jaar hebben aangehouden.

48 — Zie punt 95 van deze conclusie.

110. Een verschillende behandeling als die welke voortvloeit uit de Portugese regelgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, vormt derhalve een door de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon verboden beperking.

2. De toepasselijkheid van de standstillclausule van artikel 33 van de overeenkomst EG-Libanon

111. Zoals de Zweedse regering opmerkt, bevat de overeenkomst EG-Libanon, in tegenstelling tot de overeenkomst EG-Tunesië, in artikel 33 een standstillclausule die vergelijkbaar is met die van artikel 64, lid 1, VWEU.

112. Artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon garandeert immers het vrij verkeer van kapitaal slechts „met inachtneming van de bepalingen van [...] artikel [...] 33", dat in lid 1 bepaalt dat „de bepalingen van [...] artikel[...] 31 [...] geen afbreuk [doen] aan de toepassing van enige beperking tussen beide partijen op de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomst, met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen beide partijen waarbij directe investeringen worden verricht, onder andere in onroerend goed, vestiging, verrichting van financiële diensten of toelating van effecten tot de kapitaalmarkten".

113. Lid 2 van dat artikel voegt daaraan toe dat „[e]en en ander [...] echter niet van toepassing [is] op de overdracht naar het buitenland van investeringen in Libanon door onderdanen van de [Unie] of in de [Unie] door Libanese onderdanen, alsmede van alle opbrengsten daarvan".

114. Aangezien de onderhavige zaak de behandeling betreft van door Ciments de Sibline aan haar Portugese aandeelhouder uitgekeerde dividenden uit winst verkregen uit door een ingezetene van de Unie in Libanon gerealiseerde investeringen in de zin van artikel 33, lid 2, van de overeenkomst EG-Libanon, acht ik de standstillclausule in casu niet van toepassing.

115. Tot slot moet worden onderzocht of de betrokken beperking kan worden gerechtvaardigd.

3. De rechtvaardiging van de beperking

116. Met zijn zesde en tiende vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de op het door de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon gegarandeerde vrij verkeer van kapitaal aangebrachte beperking kan worden gerechtvaardigd omdat er geen met dat van richtlijn 77/799[49] vergelijkbaar samenwerkingskader bestaat.

117. Merkwaardig genoeg voorzien deze overeenkomsten, met uitzondering van de artikelen 28 van de overeenkomst EG-Tunesië en 27 van de overeenkomst EG-Libanon die in vrijwel dezelfde bewoordingen als artikel 36 VWEU de mogelijkheid bieden een beperking van het vrij verkeer van goederen te rechtvaardigen, niet in rechtvaardigingsgronden als die van de artikelen 45, lid 3, 52, lid 1, 62 en 65, lid 1, onder b), en lid 2, VWEU, te weten de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid.

118. Maar ook hier kan de rechtspraak van het Hof over de verhouding tussen de nationale directe belastingen en de bepalingen van het VWEU betreffende de fundamentele verkeersvrijheden (meer in het bijzonder de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het vrij verkeer van kapitaal)[50] worden toegepast op de in de onderhavige zaak opgeworpen problematiek.

49 — Deze richtlijn is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PB L 64, blz. 1)

50 — Want bij het vrij verkeer van goederen zijn directe belastingen niet aan de orde.

119. Ik heb er reeds op gewezen dat beperkingen die nationale maatregelen inzake directe belastingen meebrengen voor de verkeersvrijheden weinig kans maken te kunnen worden gerechtvaardigd op gronden van openbare orde, openbare veiligheid of de volksgezondheid. Dat wordt alleen al aangetoond door het feit dat in geen van de ongeveer 250 arresten van het Hof over de verenigbaarheid van nationale belastingmaatregelen met het VWEU de aan- of afwezigheid van deze rechtvaardigingsgronden een rol speelt.

120. Alle andere rechtvaardigingsgronden (of dwingende redenen van algemeen belang) die centraal stonden in die procedures zijn geleidelijk aan bestanddeel van het Unierecht geworden door enkel de rechtspraak van het Hof (eerst in theorie, vervolgens in concrete gevallen), of het nu de fiscale samenhang betreft, de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te garanderen en belastingfraude en -ontduiking te bestrijden, of het garanderen van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid.

121. De verwijzende rechter refereert in dit verband aan richtlijn 77/799 (die hij kwalificeert als „samenwerkingskader") en derhalve rechtstreeks aan rechtvaardigingen voor beperkingen van de verkeersvrijheden die zijn gegrond op de noodzaak om de doeltreffendheid van fiscale controles te garanderen en belastingontduiking en -fraude te bestrijden, waarover het VWEU eveneens zwijgt. De rechtspraak van het Hof over de uitlegging van het VWEU is hier des te toepasselijker omdat het door het VWEU op relaties met derde landen van toepassing verklaarde vrij verkeer van kapitaal in het geding is.

122. Juist met betrekking tot relaties met derde landen heeft het Hof rechtvaardigingsgronden voor beperkingen van het kapitaalverkeer aanvaard die het heeft geweigerd voor het verkeer tussen lidstaten. Het Hof heeft immers in een groot aantal arresten geoordeeld dat richtlijn 77/799 de lidstaten in staat stelde op doeltreffende wijze belastingen te innen zonder gebruik te hoeven maken van beperkingen van het kapitaalverkeer. Dat de richtlijn niet van toepassing was op derde landen veranderde de zaak natuurlijk, behalve, zo oordeelde het Hof, wanneer er sprake was van een tussen het derde land en de lidstaat van de bestreden belastingmaatregel gesloten belastingverdrag met bepalingen over administratieve samenwerking. [51]

123. Indien het stilzwijgen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon als basis zou worden gebruikt om iedere rechtvaardiging van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal uit te sluiten zou, zoals de Portugese en de Zweedse regering opmerken, voor het kapitaalverkeer naar en van Tunesië en Libanon een verdergaand geliberaliseerde regeling gelden dan voor het kapitaalverkeer tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde landen, ten aanzien waarvan dwingende redenen van algemeen belang bepaalde door de lidstaten vastgestelde beperkingen kunnen rechtvaardigen.

124. Het Internationaal Gerechtshof heeft in zijn arrest van 25 september 1997 in de zaak Projet Gabčikovo-Nagymaros (Hongarije/Slowakije) met betrekking tot de in artikel 26 van het Verdrag van Wenen [52] neergelegde verplichting van partijen om verdragen „te goeder trouw" uit te voeren geoordeeld dat „[die verplichting] in[houdt] dat in dit geval het doel van het verdrag en de intentie waarmee partijen het hebben gesloten zwaarder moeten wegen dan de letterlijke toepassing ervan. Het beginsel van goede trouw verplicht partijen het verdrag op redelijke wijze toe te passen en zodanig dat het doel ervan kan worden verwezenlijkt." [53]

51 — Zie met name arresten ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punten 91-100) en Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punten 33-51).

52 — Zie in die zin ook artikel 26 van het op 21 maart 1986 gesloten Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht tussen staten en internationale organisaties of tussen internationale organisaties, en de arresten Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, punt 47) en Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punt 43).

53 — CIJ 1997, blz. 7, punt 142.

125. Aangezien het mij zeer onwaarschijnlijk lijkt dat de opstellers van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon het kapitaalverkeer tussen de Unie en die twee landen geheel vrij hebben willen laten, terwijl aan het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen bepaalde beperkingen kunnen worden opgelegd, ben ik van mening dat een beperking van het vrij verkeer van kapitaal de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon niet schendt indien die beperking wordt gerechtvaardigd door een van de dwingende redenen van algemeen belang [54], meer in het bijzonder die welke de verwijzende rechter noemt.

126. Ter rechtvaardiging van een beperking als in het hoofdgeding aan de orde is, beroept de Portugese regering, gesteund door de Zweedse regering, zich op de doeltreffendheid van de fiscale controles en de bestrijding van belastingfraude en -ontduiking, omdat er noch met betrekking tot de Republiek Tunesië, noch met betrekking tot de Republiek Libanon een met richtlijn 77/799 vergelijkbaar instrument van administratieve samenwerking bestaat.

127. De Portugese regering preciseert dat er geen belastingverdrag is gesloten tussen de Portugese Republiek en de Republiek Libanon en dat de uitwisseling van inlichtingen waarin artikel 25 van het verdrag tussen de Portugese Republiek en de Republiek Tunesië voorziet niet, zoals bij eerdergenoemde richtlijn het geval is, dwingend is voor de staten.

128. Aangezien de artikelen 89, tweede streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië en 85, onder b), van de overeenkomst EG-Libanon aan partijen toestaan elke op het voorkomen van fraude of belastingontduiking gerichte maatregel vast te stellen of toe te passen, ben ik om de in punt 90 van deze conclusie vermelde reden van mening dat in casu elke op die basis gegronde rechtvaardiging op voorhand moet worden verworpen.

129. Ik voeg daaraan toe dat de rechtspraak van het Hof die rechtvaardiging slechts toestaat voor bepalingen die specifiek beogen puur kunstmatige constructies die zijn bedoeld om belastingwetten te omzeilen, uit te sluiten van een belastingvoordeel, maar daarvan is in casu geenszins sprake. [55] De betrokken rechtvaardiging is bovendien nooit aanvaard voor het algemeen vermoeden van belastingfraude.

130. Wat, in de context van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen, de doeltreffendheid van de fiscale controles betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat deze rechtvaardigingsgrond „slechts [...] aanvaardbaar is wanneer de regeling van een lidstaat de toekenning van een belastingvoordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde staat, en wanneer, wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor deze derde staat om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van laatstgenoemde staat te verkrijgen”. [56]

131. Zoals de verwijzende rechter uiteenzet, beperkt artikel 46 CIRC het recht op voorkoming van economische dubbele belastingheffing op dividenduitkeringen tot Portugese vennootschappen die voldoen aan bepaalde minimumeisen inzake de omvang, de waarde en de duur van de in het maatschappelijk kapitaal van de uitdelende vennootschap aangehouden deelneming. [57]

54 — Het Hof heeft in de context van de samenwerkingsovereenkomst EEG-Turkije reeds aanvaard dat een beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van een dwingende reden van algemeen belang. Zie bijvoorbeeld arresten Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, punt 40) en Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, punt 37).

55 — Zie arrest ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punt 26).

56 — Arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 84). Zie in die zin ook arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 67).

57 — Zie punt 103 en voetnoot 48 van deze conclusie.

132. In casu voert noch de Portugese regering, noch de verwijzende rechter aan dat de verlening van het betrokken voordeel afhankelijk zou zijn van „de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde staat”. [58]

133. Mocht de verwijzende rechter op dit punt anders beslissen, dan zou de Portugese regering zich kunnen beroepen op de doeltreffendheid van de fiscale controles, maar alleen met betrekking tot de van Ciments de Sibline ontvangen dividenden omdat „[Libanon] geen verdragsverplichting heeft om inlichtingen te verschaffen”. [59]

134. Dat is anders voor de van Ciments de Gabés ontvangen dividenden, omdat artikel 25 van het tussen de Portugese Republiek en de Republiek Tunesië gesloten belastingverdrag voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. [60]

135. Ik moet hierbij aantekenen dat indien de verlening van het betrokken voordeel zou afhangen van de vervulling van voorwaarden die de bevoegde belastingautoriteiten van het betrokken derde land niet kunnen bevestigen, bijvoorbeeld omdat zij niet bevoegd zijn daarover inlichtingen in te winnen, dit voordeel niet kan worden geweigerd zonder de belastingplichtige zelf de gelegenheid te bieden de noodzakelijke inlichtingen te verschaffen.

136. Kortom, de weigering van gehele of gedeeltelijke voorkoming van economische dubbele belasting door een regeling als aan de orde in het hoofdgeding kan slechts worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

4. De gevolgen van een schending van de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon

137. Indien het Hof zou oordelen dat een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon schendt, wenst de verwijzende rechter eveneens van het Hof te vernemen of hij dan gehouden is de integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC toe te passen op de dividenden die SECIL van Ciments de Gabés en Ciments de Sibline heeft ontvangen.

138. Ik wijs er om te beginnen op dat „[v]olgens vaste rechtspraak van het Hof [...] het recht op terugbetaling van heffingen die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd het gevolg en het complement [is] van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht die dergelijke heffingen verbieden, zoals deze door het Hof zijn uitgelegd. De lidstaten zijn dus in beginsel verplicht de in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen.” [61]

139. Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat „wanneer een lidstaat in strijd met het Unierecht heffingen heeft geïnd, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geïnde belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door deze ingehouden bedragen die rechtstreeks verband houden met die belasting”. [62]

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

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

60 — Zie de punten 85-87 van deze conclusie.

61 — Arrest Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punt 27). Zie in die zin ook arresten San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punt 12), Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 202), Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punt 24) en Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, punt 30).

62 — Arrest Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punt 28). Zie in die zin ook arresten Littlewoods Retail e.a. (C-591/10, EU:C:2012:478, punt 25) en Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punt 21).

140. Deze regel kent slechts één uitzondering, namelijk bij de afwenteling van de belasting op andere personen [63], en is bij gebreke van een Unieregeling onderworpen aan de nationale procedurele voorschriften, waarbij de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid in acht moeten worden genomen. [64]

141. Hetzelfde geldt voor belastingen die zijn geïnd in strijd met de Euro-mediterrane overeenkomsten die „een integrerend bestanddeel [van de] rechtsorde [van de Unie] vormen”. [65]

142. De Portugese belastingautoriteiten zijn derhalve gehouden het in strijd met de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon geïnde bedrag met rente aan SECIL terug te betalen.

143. Dat bedrag komt overeen met het verschil tussen het door SECIL betaalde bedrag en het bedrag dat zij zou hebben betaald als de van Ciments de Gabés en Ciments de Sibline ontvangen dividenden zouden zijn gelijkgesteld aan dividenduitkeringen van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijk bestuur zich op het grondgebied van de Unie of de EER bevindt.

144. Ik geef het Hof derhalve in overweging op de vierde, de zesde, de achtste en de tiende vraag te antwoorden dat de artikelen 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en 31 van de overeenkomst EG-Libanon aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die het recht op (gehele of gedeeltelijke) voorkoming van economische dubbele belastingheffing op winstuitkeringen beperkt tot gevallen waarin de zetel of het daadwerkelijk bestuur van de uitdelende vennootschap zich op Portugees grondgebied bevindt dan wel de vennootschap is gevestigd in een andere lidstaat van de Unie of de EER. De in strijd met die bepalingen geïnde bedragen moeten met rente aan de belastingplichtige worden terugbetaald.

E – *Elfde en twaalfde prejudiciële vraag*

145. Met zijn elfde en twaalfde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als in aan de orde het hoofdgeding, die niet toestaat dat dividenden die zijn ontvangen van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijk bestuur zich buiten de Unie of de EER bevindt in mindering worden gebracht op de heffingsgrondslag, maar die aftrek wel toestaat wanneer de zetel of het daadwerkelijk bestuur van de uitdelende vennootschap zich in een lidstaat van de Unie of de EER bevindt.

146. Zoals ik in de punten 40 tot en met 57 van deze conclusie heb uitgelegd, zijn de bepalingen van het VWEU slechts van toepassing voor zover zij verenigbaar zijn met die van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon, wat mij voor artikel 63, lid 1, VWEU het geval lijkt te zijn.

147. Ik ben om de in de punten 98 tot en met 110 en 116 tot en met 144 van deze conclusie uiteengezette redenen van mening dat een regeling als de onderhavige Portugese regeling een ongerechtvaardigde beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormt.

F – *Dertiende prejudiciële vraag*

148. De verwijzende rechter vraagt zich in zijn dertiende vraag af of de standstillclausule van artikel 64 VWEU van toepassing is op het hoofdgeding.

63 — Zie arrest Lady & Kid e.a. (C-398/09, EU:C:2011:540, punt 20).

64 — Zie arrest Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punt 23).

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

149. Ik herinner eraan dat de overeenkomst EG-Tunesië geen met die van artikel 64 VWEU vergelijkbare standstillclausule bevat en dat de standstillclausule van artikel 33 van de overeenkomst EG-Libanon minder ver gaat dan die van artikel 64 VWEU.

150. Het VWEU is alleen bij voorrang toepasselijk in geval van strijdigheid met bepalingen van internationaal recht en regelingen van afgeleid recht die de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon vormen, maar daarvan is mijns inziens geen sprake.

151. Artikel 64 VWEU staat immers toe dat beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen die op 31 december 1993 bestonden worden toegepast, maar verplicht daar niet toe. Niets staat de lidstaten derhalve in de weg om eenzijdig of, zoals de Zweedse regering en de Commissie in casu stellen, bij internationale overeenkomst geheel (zoals in de overeenkomst EG-Tunesië) of gedeeltelijk (zoals in de overeenkomst EG-Libanon) van de toepassing van die beperkingen af te zien.

152. Deze vraag behoeft dus niet te worden beantwoord.

153. Voor het geval het Hof anders zou oordelen, moet worden onderzocht of aan de voorwaarden van artikel 64 VWEU is voldaan.

154. Volgens lid 1 van dat artikel „[doet] het bepaalde in artikel 63 [VWEU] [...] geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten”.

155. De Portugese regering stelt in dit verband dat hoewel de onderhavige zaak artikel 46 CIRC in de redactie van 2009 betreft, er op 31 december 1993 al een vergelijkbare bepaling bestond.

156. Zoals het Hof in punt 47 van het arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249) heeft geoordeeld, „[volgt] met betrekking tot het temporele criterium van artikel 64, lid 1, VWEU uit vaste rechtspraak van het Hof dat hoewel in beginsel de nationale rechter de inhoud dient te bepalen van de wetgeving die bestond op een door een Uniehandeling bepaalde datum, het aan het Hof staat om de gegevens te verschaffen voor de uitlegging van het Unierechtelijke begrip dat de basis vormt voor de toepassing van een Unierechtelijke uitzonderingsregeling op een nationale wettelijke regeling die op een bepaalde datum ‚bestaat'”.

157. Volgens vaste rechtspraak „[is] een nationale maatregel die na een aldus bepaalde datum is vastgesteld, niet om die reden alleen automatisch van de bij de betrokken Uniehandeling ingevoerde uitzonderingsregeling [...] uitgesloten. De uitzondering geldt immers ook voor een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die alleen een belemmering voor de uitoefening van de Unierechtelijke rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met de wetgeving die bestaat op het door de betrokken [Unie]handeling bepaalde tijdstip.” [66]

66 — Zie arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 48). Zie in die zin ook arresten Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punt 41) en A (C-101/05, EU:C:2007:804, punt 49).

158. Indien het Hof zou oordelen dat artikel 64 VWEU van toepassing is, zal de verwijzende rechter moeten nagaan of er op 31 december 1993 een bepaling van kracht was die op de voornaamste punten identiek was aan die van artikel 46 CIRC, dus voorkoming van economische dubbele belasting weigerde voor uit derde landen ontvangen dividenden. Alleen in dat geval geldt de standstillclausule van artikel 64 VWEU voor de door artikel 46 CIRC ingestelde beperking.

G – *Veertiende prejudiciële vraag*

159. De verwijzende rechter vraagt zich in zijn veertiende vraag af of de standstillclausule van artikel 64 VWEU niet van toepassing is omdat de Portugese Republiek de regeling inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen in het buitenland van artikel 41, lid 5, onder b), EBF en de regeling van artikel 42 EBF inzake uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor afkomstige dividenden heeft ingevoerd.

160. Deze vraag komt voort uit de stelling van SECIL dat de Portugese Republiek alleen kan afzien van de standstillclausule wanneer de bijzondere belastingregelingen van de artikelen 41, lid 5, onder b), en 42 EBF van toepassing zijn.

161. Gezien mijn antwoord op de vorige vragen ben ik van mening dat de veertiende vraag niet beantwoord hoeft te worden.

162. En dat temeer omdat, zoals de Commissie stelt, het bestaan van bijzondere belastingvoordelen voor uit overeenkomsten voortvloeiende investeringen en uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor afkomstige dividenden in casu niet relevant is.

163. De betrokken regelingen impliceren dat de Portugese Republiek op uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor ontvangen dividenden niet meer haar algemene regels voor uit derde landen ontvangen dividenden, maar slechts deze bijzondere regels mag toepassen. Daaruit kan niet worden afgeleid dat de Portugese Republiek door het vaststellen van deze bijzondere regelingen zou hebben besloten af te zien van de mogelijkheid zich te beroepen op de standstillclausule van artikel 64 VWEU, waarvan de draagwijdte kan worden ingeperkt.

164. Mocht zich een vraagpunt met betrekking tot de gelijkheid van behandeling voordoen, dan valt dit uitsluitend onder het nationale recht en onder de bevoegdheid van de Portugese rechter.

VI – Conclusie

165. Ik geef het Hof derhalve in overweging om de vragen van het Tribunal tributário de Lisboa als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 31 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998, en artikel 30 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006, zijn niet van toepassing op het hoofdgeding, dat uitsluitend betrekking heeft op het vrij verkeer van kapitaal.

2) Artikel 34 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998, en de artikelen 31 en 33 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006, zijn duidelijke, nauwkeurige en onvoorwaardelijke voorschriften die rechtstreekse werking hebben.

3) Artikel 34 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998, en de artikelen 31 en 33 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die het recht op (gehele of gedeeltelijke) voorkoming van economische dubbele belastingheffing op winstuitkeringen beperkt tot gevallen waarin de zetel of het daadwerkelijk bestuur van de uitdelende vennootschap zich op Portugees grondgebied bevindt dan wel de vennootschap is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte. De in strijd met deze bepalingen geïnde bedragen moeten met rente aan de belastingplichtige worden terugbetaald.

4) Een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de integrale of gedeeltelijke aftrek – naargelang het geval – van dividenden van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur zich buiten de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte bevindt niet toestaat, kan geen grondslag vinden in artikel 89 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998, noch in artikel 85 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006.

5) Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die het recht op (gehele of gedeeltelijke) voorkoming van economische dubbele belastingheffing op winstuitkeringen beperkt tot gevallen waarin de zetel of het daadwerkelijk bestuur van de uitdelende vennootschap zich op Portugees grondgebied bevindt dan wel de vennootschap is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte. De in strijd met deze bepaling geïnde bedragen moeten met rente aan de belastingplichtige worden terugbetaald.”