Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 27 stycznia 2016 r.[1]

Sprawa C-464/14

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tributário de Lisboa (sąd podatkowy w Lizbonie, Portugalia)]Odesłanie prejudycjalne

Eurośródziemnomorski układ stowarzyszeniowy — Układ WE — Tunezja — Układ WE — Liban — Swobodny przepływ kapitału — Ograniczenia

I – **Wprowadzenie**

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 63 TFUE i 64 TFUE, a także art. 31, 34 i 89 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r.[2] (zwanego dalej „układem WE–Tunezja") oraz art. 31, 33 i 85 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r.[3] (zwanego dalej „układem WE–Liban").

2. W porównaniu do wcześniejszych spraw, w których skierowano pytania o wykładnię układów eurośródziemnomorskich, niniejsza sprawa rodzi pytania dotyczące swobody przepływu kapitału i z tego powodu wiąże się ze stosowaniem postanowień zarówno traktatu FUE, jak i wymienionych układów. Trybunał będzie zatem musiał po raz pierwszy zająć się kwestią ewentualnego pierwszeństwa w stosowaniu jednych postanowień względem drugich.

1 — Język oryginału: francuski.
2 — Dz.U. L 97, s. 1.
3 — Dz.U. L 143, s. 1.

II – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

1. Traktat FUE

3. Artykuł 63 ust. 1 TFUE stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

4. Artykuł 64 ust. 1 TFUE, który wprowadza klauzulę ochronną, stanowi:

„Artykuł 63 nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 roku w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. […]”.

5. Artykuł 65 ust. 1–3 TFUE stanowi:

„1. Artykuł 63 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

2. Niniejszy rozdział nie przesądza o możliwości stosowania ograniczeń w dziedzinie prawa przedsiębiorczości zgodnych z Traktatami.

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63”.

2. Układ WE–Tunezja

6. Artykuł 31 układu WE–Tunezja, zawarty w tytule III, zatytułowanym „Prawo przedsiębiorczości i [świadczenie] usług”, brzmi następująco:

„1. Strony uzgadniają rozszerzenie zakresu Układu w celu objęcia nim prawa do prowadzenia działalności przez spółki jednej Strony na terytorium drugiej Strony oraz w celu liberalizacji świadczenia usług przez spółki jednej Strony dla usługobiorców drugiej Strony.

2. Rada Stowarzyszenia wyda zalecenia niezbędne dla realizacji celu określonego w ustępie 1.

Formułując te zalecenia, Rada Stowarzyszenia uwzględni doświadczenie nabyte w związku z funkcjonowaniem we wzajemnych stosunkach klauzuli największego uprzywilejowania oraz w związku ze wzajemnymi zobowiązaniami Stron zgodnie z Układem Ogólnym w sprawie Handlu Usługami, załączonym do Porozumienia ustanawiającego [Światową Organizację Handlu (WTO)], zwanym dalej »GATS«, w szczególności zobowiązaniami wynikającymi z jego artykułu V.

3. Realizacja tego celu będzie przedmiotem pierwszej oceny Rady Stowarzyszenia, najpóźniej pięć lat od wejścia w życie niniejszego Układu".

7. Artykuł 34 tego układu zawarty w rozdziale I, zatytułowanym „Płatności bieżące i przepływ kapitału", w tytule IV, zatytułowanym „Płatności, kapitał, konkurencja i inne postanowienia dotyczące gospodarki", stanowi:

„1. W odniesieniu do transakcji na rachunkach obrotów kapitałowych w bilansie płatniczym [Unia] i Tunezja zapewniają, od chwili wejścia w życie niniejszego Układu, swobodny przepływ kapitału odnoszącego się do inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w [spółkach] utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidację lub repatriację tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku.

2. Strony przeprowadzają wzajemne konsultacje w celu ułatwienia przepływu kapitału między [Unią] a Tunezją oraz całkowitej jego liberalizacji, [gdy spełnione będą niezbędne przesłanki]".

8. Artykuł 89 układu zawarty w rozdziale I w tytule VIII, zatytułowanym „Postanowienia instytucjonalne, ogólne i końcowe", stanowi:

„Żadne z postanowień Układu nie powoduje:

— rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez jedną ze Stron w jakiejkolwiek umowie międzynarodowej lub porozumieniu, które jest dla tej Strony wiążące,

— przeszkody dla przyjęcia lub stosowania przez Stronę jakiegokolwiek środka mającego na celu zapobieganie nadużyciom finansowym lub uchyleniu się od podatków,

— przeszkody dla prawa każdej Strony do stosowania odpowiednich postanowień ustawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania".

3. Układ WE–Liban

9. Artykuł 31 układu WE–Liban zawarty w rozdziale I, zatytułowanym „Płatności bieżące i przepływ kapitału" w tytule IV, zatytułowanym „Płatności, kapitał, konkurencja i inne postanowienia dotyczące gospodarki" stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Układu i z zastrzeżeniem postanowień art. 33 i 34, nie istnieją ograniczenia między [Unią], z jednej strony, a Libanem, z drugiej strony, w przepływie kapitału oraz nie ma dyskryminacji opartej na narodowości lub miejscu zamieszkania ich obywateli lub miejscu, gdzie inwestowany jest taki kapitał".

10. Zgodnie z art. 33 zawartym w rozdziale 1 układu:

„1. Z zastrzeżeniem innych postanowień niniejszego Układu oraz innych zobowiązań międzynarodowych [Unii] i Libanu, postanowienia art. 31 oraz 32 pozostają bez uszczerbku dla zastosowania jakiegokolwiek ograniczenia istniejącego między nimi w dniu wejścia w życie niniejszego Układu, w odniesieniu do przepływu kapitału między nimi obejmującego inwestycje bezpośrednie, w tym w nieruchomości, przedsiębiorstwa, świadczenie usług finansowych lub dopuszczenie papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

2. Pozostaje to jednak bez wpływu na transfer zagraniczny inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mieszkające na terytorium [Unii] lub dokonanych na terytorium [Unii] przez osoby mieszkające w Libanie oraz na jakikolwiek zysk wynikający z powyższych".

11. Artykuł 85 układu zawarty w tytule VIII, zatytułowanym „Postanowienia instytucjonalne, ogólne i końcowe", stanowi:

„W odniesieniu do podatków bezpośrednich żadne z postanowień Układu nie powoduje:

a) rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez każdą ze Stron w jakiejkolwiek międzynarodowej umowie lub porozumieniu, które jest dla tej Strony wiążące;

b) zapobiegania przyjęci[u] lub stosowani[u] przez którąkolwiek ze Stron jakiegokolwiek środka mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płacenia podatków oraz unikani[u] ich płacenia;

c) przeszkody dla prawa Strony do stosowania właściwych postanowień jej prawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji, w szczególności ze względu na ich miejsce zamieszkania".

B – *Prawo międzynarodowe publiczne*

12. Zgodnie z art. 1 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (Recueil des traités des Nations unies, tom 1155, s. 331, zwanej dalej „konwencją wiedeńską"), zatytułowanym „Zakres niniejszej konwencji", ma ona zastosowanie do traktatów między państwami.

13. Artykuł 30 tej konwencji, zatytułowany „Stosowanie kolejnych traktatów dotyczących tego samego przedmiotu", stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem artykułu 103 Karty Narodów Zjednoczonych, prawa i obowiązki państw będących stronami kolejnych traktatów dotyczących tego samego przedmiotu będą określane zgodnie z poniższymi ustępami.

[…]

3. Jeżeli wszystkie strony traktatu wcześniejszego są zarazem stronami traktatu późniejszego, lecz traktat wcześniejszy nie wygasł ani jego stosowanie nie zostało zawieszone na mocy artykułu 59, traktat wcześniejszy ma zastosowanie tylko w takim zakresie, w jakim jego postanowienia można pogodzić z postanowieniami traktatu późniejszego.

4. Jeżeli strony traktatu późniejszego nie obejmują wszystkich stron traktatu wcześniejszego:

a) w stosunkach między państwami będącymi stronami obu traktatów ma zastosowanie ta sama reguła, co w ustępie 3;

b) w stosunkach między państwem będącym stroną obu traktatów a państwem stroną jedynie jednego traktatu ich wzajemne prawa i obowiązki reguluje traktat, którego stronami są oba państwa”.

C – *Prawo portugalskie*

14. Artykuł 46 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych, zwanego dalej „CIRC”), zatytułowany „Unikanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków”, w brzmieniu mającym zastosowanie w 2009 r. stanowił:

„1. Przy ustalaniu podlegającego opodatkowaniu zysku spółek handlowych lub cywilnych w formie handlowej, spółdzielni i przedsiębiorstw publicznych z siedzibą lub miejscem rzeczywistego zarządu na terytorium portugalskim, odlicza się dochody włączone do podstawy opodatkowania odpowiadające wypłacanym zyskom, o ile zostały spełnione następujące przesłanki:

a) spółka wypłacająca zyski ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na tym samym terytorium i podlega, a nie jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych lub podlega podatkowi, o którym mowa w art. 7;

b) podmiot, na rzecz którego zyski są wypłacane, nie jest objęty systemem przejrzystości podatkowej, o którym mowa w art. 6;

c) podmiot, na rzecz którego zyski są wypłacane, posiada bezpośrednio udział w spółce wypłacającej zyski nie niższy niż 10% lub udział, którego wartość nabycia nie jest niższa niż 20 000 000 EUR i pozostaje w jego posiadaniu w sposób nieprzerwany przez rok poprzedzający datę pozostawienia zysków do dyspozycji lub, jeżeli pozostaje w posiadaniu przez krótszy okres, o ile udział był w posiadaniu przez czas konieczny do zakończenia tego okresu.

[…]

5. Przepisy ust. 1 mają zastosowanie również wtedy, gdy podmiot będący rezydentem portugalskim posiada udział w sposób i na warunkach tam przewidzianych w podmiocie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, o ile obydwa te podmioty spełniają przesłanki ustanowione w art. 2 [dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6)].

6. Przepisy ust. 1–5 mają zastosowanie do dochodów włączonych do podstawy opodatkowania odpowiadających wypłacanym zyskom, które można przypisać stałemu zakładowi położonemu na terytorium portugalskim, podmiotowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, który posiada, zgodnie z przesłankami i warunkami określonymi w tych przepisach, część kapitału zakładowego podmiotu mającego siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, o ile podmioty te spełniają wymogi i warunki ustanowione w art. 2 dyrektywy 90/435.

[…]

8. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1 wynosi jedynie 50% dochodów włączonych do podstawy opodatkowania odpowiadających:

a) zyskom wypłaconym, jeżeli nie została spełniona którakolwiek z przesłanek przewidzianych w lit. b) i c) tego ustępu, a ponadto w odniesieniu do dochodów, które wspólnik otrzyma od spółki, z tytułu otrzymanych przez nią dywidend, o ile zachodzi jeden z przypadków przewidziany w ust. 1 lit. a);

b) zyskom wypłacanym przez podmiot z siedzibą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, o ile podmiot spełnia warunki ustanowione w art. 2 dyrektywy 90/435 i nie została spełniona którakolwiek z przesłanek przewidzianych w ust. 1 lit. c);

[…]".

15. W odniesieniu do korzyści podatkowych na cele inwestycyjne, wynikających z umowy zawartej pomiędzy państwem portugalskim a podatnikiem, art. 41 ust. 5 lit. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (statutu korzyści podatkowych, zwanego dalej „EBF"), w wersji mającej zastosowanie w 2009 r., przewidywał, co następuje:

„5. Promotorom projektów inwestycyjnych […] mogą zostać przyznane następujące korzyści podatkowe:

[…]

b) zniesienie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w sposób i na warunkach ustanowionych w art. 46 CIRC, w okresie umownym, jeżeli inwestycja została dokonana w formie utworzenia lub nabycia spółek zagranicznych".

16. Artykuł 42 EBF, zatytułowany „Zniesienie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółki z siedzibą w państwach afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski i w Demokratycznej Republice Timoru Wschodniego", w brzmieniu mającym zastosowanie w 2009 r. stanowi:

„1. Odliczenie przewidziane w art. 46 ust. 1 [CIRC] ma zastosowanie do zysków wypłacanych na rzecz podmiotów będących rezydentami przez spółki zależne mające siedzibę w krajach afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i w Timorze Wschodnim, o ile spełnione zostały następujące przesłanki:

a) spółka, na rzecz której wypłacane są zyski podlega IRC, bez możliwości zwolnienia z jego zapłaty, a spółka zależna podlega podatkowi dochodowemu, analogicznemu do IRC, bez możliwości zwolnienia z jego zapłaty;

b) podmiot otrzymujący zyski posiada bezpośrednio udział, który wynosi co najmniej 25% kapitału spółki zależnej w okresie co najmniej dwóch lat;

c) wypłacane zyski pochodzą z zysków spółki zależnej, które podlegały opodatkowaniu według stawki nie niższej niż 10% i nie pochodzą z działalności przynoszącej przychody pasywne, w szczególności z opłat z tytułu royalties, zysków i innych przychodów kapitałowych, przychodów z nieruchomości położonych poza terytorium kraju siedziby spółki, przychodów z działalności ubezpieczeniowej w szczególności z tytułu ubezpieczenia dóbr położonych poza państwem siedziby spółki lub ubezpieczeń dotyczących osób, które nie mają siedziby lub miejsca zamieszkania na tym terytorium oraz przychodów z działalności bankowej nie ukierunkowanej zasadniczo na rynek terytorium siedziby spółki".

17. Artykuł 10 Konwencji pomiędzy Republiką Portugalską a Republiką Tunezyjską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków dochodowych, podpisanej w Lizbonie w dniu 24 lutego 1999 r.[4], zatytułowany „Dywidendy", znajdujący się w rozdziale III, zatytułowanym „Opodatkowanie dochodów", stanowi:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem umawiającego się państwa, rezydentowi innego umawiającego się państwa, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Dywidendy te opodatkowywane są także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa. Jednakże jeżeli osoba, która otrzymuje dywidendy, jest ich rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć 15% kwoty dywidend brutto.

[…]".

18. Artykuł 25 tej konwencji, zatytułowany „Wymiana informacji", znajdujący się w rozdziale V, zatytułowanym „Szczególne postanowienia", przewiduje:

„1. Właściwe organy umawiających się państw wymieniają niezbędne informacje w celu stosowania przepisów niniejszej Konwencji lub przepisów krajowych dotyczących podatków objętych niniejszą Konwencją w zakresie, w jakim przewidziane przez nie opodatkowanie nie jest sprzeczne z Konwencją. Wymiana informacji nie jest ograniczona przez przepisy art. 1. Informacje uzyskane przez umawiającą się stronę są traktowane jako poufne, tak samo jak informacje uzyskane na podstawie ustawodawstwa wewnętrznego umawiającej się strony i mogą zostać ujawnione wyłącznie osobom lub organom (w tym sądom i organom administracyjnym) na terytorium umawiającej się strony, związanym z określaniem wysokości lub pobieraniem podatków, egzekwowaniem stosowania i ściganiem naruszeń przepisów w tym względzie lub też rozstrzyganiem odwołań związanych z podatkami, których dotyczy niniejsza Konwencja. Takie osoby lub organy wykorzystują uzyskane informacje jedynie do wyżej wymienionych celów. Mogą one ujawniać uzyskane informacje w ramach postępowań przed sądami powszechnymi lub w orzeczeniach sądowych.

2. Przepisów ust. 1 nie należy w żadnym wypadku interpretować jako zobowiązujących umawiające się państwo do:

a) podjęcia środków administracyjnych niezgodnych z prawem krajowym lub przyjętą praktyką administracyjną jego lub innego umawiającego się państwa;

b) dostarczania informacji, które nie są dostępne zgodnie z prawem krajowym lub przyjętą praktyką administracyjną jego lub innego umawiającego się państwa;

c) dostarczania informacji, które spowodowałyby ujawnienie tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej, lub procedury handlowej, lub informacji, których ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym".

III – **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (zwana dalej „SECIL") jest spółką akcyjną prawa portugalskiego, z siedzibą w Outão (Portugalia). W zakresie opodatkowania podlega ona w tym państwie specjalnemu systemowi opodatkowania dla grup spółek.

4 — Diário da República I, série A, nr 77 z dnia 31 marca 2000 r., s. 1411.

20. SECIL została założona w 1930 r. i jest producentem cementu. W 2009 r. posiadała 98,72% kapitału Société des Ciments de Gabés SA (zwanej dalej „Ciments de Gabés"), z siedzibą w Tunisie (Tunezja), a także 51,05% kapitału zakładowego spółki Ciments de Sibline, S.A.L. (zwanej dalej „Ciments de Sibline"), z siedzibą w Bejrucie (Liban).

21. W 2009 r. SECIL otrzymała z tytułu dywidendy 6 288 683,39 EUR od Ciments de Gabés oraz 2 022 478,12 EUR od Ciments de Sibline.

22. Po opodatkowaniu każdej ze spółek zależnych – jednej w Tunezji, drugiej w Libanie, SECIL wykazała w deklaracji dywidendy w Portugalii, gdzie nie podlegają one żadnemu mechanizmowi unikania lub łagodzenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

23. SECIL została tym samym zobowiązana do zapłaty Fazenda pública (skarbowi państwa) łącznej kwoty 4 587 208,20 EUR z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

24. W dniu 29 maja 2012 r. skarżąca wystąpiła do z zażaleniem do Diretor de Finanças de Setúbal (dyrektora izby skarbowej w Setúbal), powołując się na bezprawność opodatkowania otrzymanych od Ciments de Gabés i Ciments de Sibline dywidend w zakresie, w jakim przepisy prawa portugalskiego, które wykluczają stosowanie przepisów zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, naruszają układy WE–Tunezja i WE–Liban.

25. Decyzją z dnia 10 października 2012 r., doręczoną SECIL pismem z dnia 17 października 2012 r., zażalenie to zostało oddalone.

26. SECIL zaskarżyła tę decyzję do Tributário de Lisboa (sądu ds. podatkowych w Lizbonie, Portugalia), podnosząc zasadniczo, że odmowa organów podatkowych zastosowania systemu unikania podwójnego opodatkowania obowiązującego w Portugalii w roku 2009 na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 CIRC oraz art. 41 ust. 5 lit. b) i art. 45 EBF nie był zgodny ani z międzynarodowym prawem publicznym, ani z prawem Unii, ponieważ system ten miał zastosowanie wyłącznie do zysków wypłacanych przez spółki posiadające siedzibę do celów podatkowych w Portugalii, w państwie członkowskim Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), w jednym z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, czy też w Timorze Wschodnim. Według SECIL, ta różnica w traktowaniu względem zysków pochodzących z Tunezji i Libanu narusza układy WE–Tunezja i WE–Liban, a także art. 49 TFUE i 63 TFUE.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (sąd podatkowy w Lizbonie) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 31 układu [WE–Tunezja] stanowi przepis jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to bezpośrednio stosowany, tak że należy z niego wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobody przedsiębiorczości?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy przewidziana tam swoboda przedsiębiorczości ma skutki zamierzone przez [SECIL] i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżąca otrzymała od spółki zależnej w Tunezji, gdyż w przeciwnym przypadku doszłoby do naruszenia tej swobody?

3) Czy art. 34 układu [WE–Tunezja] stanowi przepis jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to bezpośrednio stosowany, tak że należy z niego wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobody przepływu kapitałów, a przez to należy uznać, iż inwestycja dokonana przez skarżącą jest objęta tym przepisem?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy przewidziana tam swoboda przepływu kapitału ma skutki zamierzone przez [SECIL] i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżąca otrzymała od spółki zależnej w Tunezji?

5) Czy z art. 89 układu [WE–Tunezja] wynika, że na powyżej przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi twierdzącej?

6) Czy restrykcyjne traktowanie dywidend wypłacanych przez [Ciments de Gabés] jest uzasadnione z uwagi na to, że z Republiką Tunezyjską brak jest ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [Dz.U. 1977, L 336, s. 15]?

7) Czy postanowienia art. 31 w związku z art. 33 ust. 2 układu [WE–Liban] stanowią przepisy jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, a przez to bezpośrednio stosowane, tak że należy z nich wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobodnego przepływu kapitału?

8) W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy przewidziana tam swoboda przepływu kapitału ma skutki zamierzone przez [SECIL] i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżąca otrzymała od spółki zależnej w Libanie?

9) Czy z art. 85 układu z Libanem wynika, że na powyżej przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi twierdzącej?

10) Czy restrykcyjne traktowanie dywidend wypłacanych przez [Ciments de Sibline] jest uzasadnione z uwagi na to, że z Republiką Libańską brak jest ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie [77/799]?

11) Czy w niniejszej sprawie zastosowanie znajduje art. 56 WE (obecnie art. 63 TFUE), a jeżeli tak, czy z ustanowionego w nim swobodnego przepływu kapitału wynika konieczność zastosowania do dywidend wypłaconych w roku 2009 przez [Ciments de Gabés] oraz przez [Ciments de Sibline] na rzecz [SECIL] mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC lub alternatywnie, mechanizmu częściowego odliczenia przewidzianego w ust. 8 tego przepisu?

12) Czy nawet jeżeli się stwierdzi, że swobodny przepływ kapitału ma zastosowanie w niniejszym przypadku, to czy brak zastosowania mechanizmów, które ówczesne prawo portugalskie przewidywało w celu unikania lub łagodzenia podwójnego opodatkowania, jest uzasadniony brakiem istnienia z Republiką Tunezyjską i z Republiką Libańską ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie [77/799]?

13) Czy postanowienia klauzuli ochronnej zawartej w art. 57 ust. 1 WE (obecnie art. 64 TFUE) sprzeciwiają się stosowaniu swobody przepływu kapitału wraz ze skutkami zamierzonymi przez skarżącą?

14) Czy należy odstąpić od stosowania klauzuli ochronnej zawartej w art. 57 ust. 1 WE (obecnie art. 64 TFUE), ponieważ w tym czasie wprowadzono system korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym, przewidziany w art. 41 ust. 5 lit. b) EBF i system przewidziany w art. 42 EBF dla dywidend pochodzących z krajów, których językiem urzędowym jest język portugalski i Timoru Wschodniego?”.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

28. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 8 października 2014 r. Uwagi na piśmie przedstawili: SECIL, rządy portugalski, grecki i szwedzki oraz Komisja Europejska.

29. Na podstawie art. 61 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem strony zostały wezwane do udzielenia odpowiedzi na pytania przedłożone przez Trybunał w przedmiocie związku między traktatem FUE a układami eurośródziemnomorskimi, co też uczyniły.

30. W dniu 18 listopada 2015 r. odbyła się rozprawa, na której uwagi ustne przedstawili SECIL, rząd portugalski i Komisja.

V – **Analiza**

A – *Uwagi wstępne*

31. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wykazuje cechę szczególną, rzadko występującą w orzecznictwie Trybunału, w zakresie, w jakim podnosi on kwestię konkurencyjnego stosowania postanowień traktatu FUE oraz układów eurośródziemnomorskich, a mianowicie art. 49 TFUE, 63 TFUE i 64 TFUE oraz art. 31, 34 i 89 układu WE–Tunezja i art. 31, 33 i 85 układu WE–Liban.

32. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem umowa zawarta przez Unię z jednym lub kilkoma państwami trzecimi stanowi w zakresie dotyczącym Unii akt przyjęty przez instytucję Unii w rozumieniu art. 267 akapit pierwszy lit. b) TFUE, że postanowienia tego rodzaju umowy stanowią od momentu jej wejścia w życie integralną część porządku prawnego Unii oraz że w ramach tego porządku prawnego Trybunał jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni takiej umowy[5].

5 — Zobacz wyroki: Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, pkt 3–6) dotyczący Układu ustanawiającego stowarzyszenie między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Grecją, podpisanego w Atenach w dniu 9 lipca 1961 r., zawartego w imieniu Wspólnoty decyzją Rady 63/106/EWG z dnia 25 września 1961 r. (Dz.U. L 26, s. 293, zwanego dalej „układem o stowarzyszeniu EWG–Grecja"; Demirel (12/86, EU:C:1987:400, pkt 7) dotyczący Układu ustanawiającego stowarzyszenie między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Turcją, podpisanego w Ankarze w dniu 12 września 1963 r., zawartego w imieniu Wspólnoty decyzją Rady 64/732/EWG z dnia 23 grudnia 1963 r. (Dz.U. 1964, L 217, s. 3685, zwanego dalej „układem o stowarzyszeniu EWG–Turcja"; Andersson i Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, pkt 26, 27); Ospelt i Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, pkt 27), a także Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, pkt 19) dotyczący Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, podpisanego w dniu 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG") i zatwierdzonego decyzją Rady i Komisji 94/1/EWWiS, WE z dnia 13 grudnia 1993 r. w sprawie zawarcia Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, między Wspólnotami Europejskimi, ich państwami członkowskimi a Republiką Austrii, Republiką Finlandii, Republiką Islandii, Księstwem Liechtensteinu, Królestwem Norwegii, Królestwem Szwecji i Konfederacją Szwajcarską (Dz.U. 1994, L 1, s. 1).

33. Na tej podstawie Trybunał miał często okazję udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotyczące wykładni postanowień układów eurośródziemnomorskich, a mianowicie układów EWG–Algieria [6], WE–Maroko [7], WE–Izrael i WE–OWP [8], WE–Liban [9], WE–Egipt [10] i WE–Tunezja [11].

34. Żadna z tych spraw nie poruszała jednak kwestii konkurencyjnego stosowania postanowień traktatu FUE oraz układów eurośródziemnomorskich.

35. To samo można powiedzieć o sprawach, które podniosły kwestię wykładni układów o stowarzyszeniu: EWG–Grecja [12], EWG–Turcja [13] i WE–Węgry [14] oraz Umowy o partnerstwie i współpracy WE–Rosja [15].

36. Kwestia konkurencyjnego stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przepływu kapitału oraz postanowień porozumienia EOG dotyczących tej samej swobody była natomiast przedmiotem licznych wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym [16] oraz skarg bezpośrednich [17].

6 — Zobacz Umowę o współpracy między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Algierską Republiką Ludowo-Demokratyczną, podpisaną w Algierze w dniu 26 kwietnia 1976 r. i zatwierdzoną w imieniu Wspólnoty rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2210/78 z dnia 26 września 1978 r. (Dz.U. L 263, s. 1), która była przedmiotem analizy Trybunału w wyrokach: Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) i Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Zobacz Umowę o współpracy między Europejską Wspólnotą Gospodarczą a Królestwem Maroka, podpisaną w Rabacie w dniu 27 kwietnia 1976 r. i zatwierdzoną w imieniu Wspólnoty rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2211/78 w dniu 26 września 1978 r. (Dz.U. L 264, s. 1), zastąpioną przez Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Królestwem Maroka z drugiej strony, podpisany w Brukseli w dniu 26 lutego 1996 r. i zatwierdzony w imieniu Wspólnot decyzją Rady i Komisji 2000/204/WE, EWWiS z dnia 24 stycznia 2000 r. (Dz.U. L 70, s. 1). Układy te były przedmiotem wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach leżących u podstaw wyroków Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) i Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), a także postanowień Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) i El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Zobacz Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Państwem Izrael z drugiej strony, podpisany w Brukseli dnia 20 listopada 1995 r. (Dz.U. 2000, L 147, s. 3), a także Eurośródziemnomorski przejściowy układ stowarzyszeniowy w sprawie wymiany handlowej i współpracy między Wspólnotą Europejską, z jednej strony, a Organizacją Wyzwolenia Palestyny (OWP) na rzecz Autonomii Palestyńskiej na Zachodnim Brzegu i w Strefie Gazy z drugiej strony, podpisany w Brukseli w dniu 24 lutego 1997 r. (Dz.U. 1997, L 187, s. 3). Układy te były przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie leżącej u podstaw wyroku Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Układ WE–Liban był już wcześniej przedmiotem analizy Trybunału w postanowieniu Mugraby/Rada i Komisja (C-581/11 P, EU:C:2012:466) oraz analizy Sądu w postanowieniu Mugraby/Rada i Komisja (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Zobacz Eurośródziemnomorski Układ ustanawiający stowarzyszenie między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Arabską Republiką Egiptu, z drugiej strony, podpisany w Luksemburgu w dniu 25 czerwca 2001 r., zatwierdzony decyzją Rady 2004/635/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 304, s. 38). Układ ten był przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie leżącej u podstaw wyroku Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Układ WE–Tunezja był już wcześniej przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie leżącej u podstaw wyroku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), a także przedmiotem analizy Trybunału w wyrokach: Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Rada i Komisja (T-162/07, EU:T:2009:333) i ICF/Komisja (T-406/08, EU:T:2013:322, pkt 208–214).

12 — Układ o stowarzyszeniu EWG–Grecja był przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie leżącej u podstaw wyroku Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Układ o stowarzyszeniu EWG–Turcja był przedmiotem wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w licznych sprawach, z których najważniejszą jest sprawa leżąca u podstaw wyroku Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Zobacz Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Węgierską, z drugiej strony, zawarty i zatwierdzony w imieniu Wspólnoty decyzją Rady i Komisji 93/742/Euratom, EWWiS, WE z dnia 13 grudnia 1993 r. (Dz.U. L 347, s. 1). Układ ten był przedmiotem analizy Trybunału w wyrokach: Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia i ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285); Sfakianakis (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92); Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612) oraz w postanowieniu Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Zobacz Umowa o partnerstwie i współpracy między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Federacją Rosyjską, z drugiej strony, podpisana na Korfu dnia 24 czerwca 1994 r. i zatwierdzona w imieniu Wspólnot decyzją Rady i Komisji 97/800/EWWiS, WE, Euratom z dnia 30 października 1997 r. (Dz.U. L 327, s. 1). Umowa ta była przedmiotem analizy Trybunału w wyroku Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — Zobacz w szczególności wyroki: Andersson i Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307); Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283); Ospelt i Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588); Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) oraz postanowienie projektart i in. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405); Komisja/Niderlandy (C-521/07, EU:C:2009:360); Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273) oraz Komisja/Niemcy (C-284/09, EU:C:2011:670).

37. Jednakże w niniejszej sprawie orzecznictwo to będzie mało użyteczne, ponieważ Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że „postanowienia zabraniające ograniczeń przepływu kapitału i dyskryminacji, o których w nich mowa, w zakresie stosunków pomiędzy państwami będącymi członkami porozumienia EOG, bez względu na to, czy są one członkami Unii lub EFTA, są takie same jak przepisy prawa Unii w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi” [18].

38. Ponieważ poziom ochrony prawnej przyznanej w tej dziedzinie przez traktaty FUE i porozumienie EOG jest taki sam, nie ma znaczenia, czy przepisami mającymi zastosowanie są postanowienia traktatu FUE, czy porozumienia EOG. W rezultacie kwestia, czy istnieje hierarchia lub pierwszeństwo pomiędzy tymi postanowieniami nie pojawiała się w tych sprawach, w których miał zastosowanie zarówno traktat FUE, jak i porozumienie EOG.

39. W niniejszej sprawie, w której mające zastosowanie postanowienia układów WE–Tunezja i WE–Liban nie są takie same jak postanowienia traktatu FUE, nie mamy do czynienia z taką sytuacją. Po pierwsze, zakładając że układy dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału są bezpośrednio skuteczne, ich zakres jest ograniczony art. 89 układu WE–Tunezja i art. 85 układu WE–Liban, które ograniczają zakres tych układów w dziedzinie podatków bezpośrednich. Po drugie, w przeciwieństwie do traktatu FUE, układ WE–Tunezja nie zawiera klauzuli ochronnej ograniczającej zakres swobody przepływu kapitału, natomiast klauzula ochronna zawarta w art. 33 układu WE–Liban wyłącza ze swego zakresu transfer zagraniczny zysków wynikających z inwestycji dokonanych przez osoby fizyczne lub prawne mające siedzibę w Unii.

40. Może pojawić się zatem pytanie, czy zastosowanie postanowień układów WE–Tunezja i WE–Liban wyklucza zastosowanie postanowień traktatu FUE lub odwrotnie.

41. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „[umowy zawarte przez Unię] mają pierwszeństwo przed aktami wtórnego prawa [Unii]” [19], przy czym Trybunał dodaje, że „pierwszeństwo to nie rozciąga się na akty prawa pierwotnego” [20].

42. Prawo międzynarodowe publiczne nie przewiduje jednak hierarchii pomiędzy różnymi umowami zawartymi przez państwa. Jak napisał bowiem profesor Charles Rousseau, „[o]pracowana dla celów porządku państwowego w oparciu o hierarchię organów i norm [doktryna Kelsena, według której sprzeczność normy niższego rzędu z normą wyższego rzędu skutkuje albo jej nieważnością albo możliwością stwierdzenia jej nieważności, albo też nałożeniem sankcji na odpowiedzialny organ] jest nieprzydatna w ramach rozstrzygania kolizji norm międzynarodowych, ponieważ w większości

18 — Wyrok Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, pkt 21). Zobacz też podobnie wyroki: Ospelt i Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, pkt 28 i 32); Komisja/Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405, pkt 44) i Komisja/Niderlandy (C-521/07, EU:C:2009:360, pkt 33) oraz postanowienie projektart i in. (C-476/10, EU:C:2011:422, pkt 34, 35).

19 — Wyrok Intertanko i in. (C-308/06, EU:C:2008:312, pkt 42). Zobacz też podobnie wyroki: Komisja/Niemcy (C-61/94, EU:C:1996:313, pkt 52); Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, pkt 25) oraz IATA i ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, pkt 35).

20 — Wyrok Kadi i Al Barakaat International Foundation/Rada i Komisja (C-402/05 P i C-415/05 P, EU:C:2008:461, pkt 285, 308).

przypadków normy prawa międzynarodowego są normami konwencyjnymi, pochodzącymi od odrębnych, niepodlegających hierarchii organów”[21], za wyjątkiem art. 103 Karty Narodów Zjednoczonych[22] oraz norm ius cogens[23], które mają pierwszeństwo przed wszelkimi innymi normami niezgodnymi z prawem międzynarodowym[24].

43. Ponieważ porządek prawny Unii wpisuje się w ramy doktryny Kelsena i ustanawia hierarchię norm, zgodnie z którą traktat FUE jest nadrzędny wobec międzynarodowego prawa publicznego, można powołać się na tę hierarchię wyłącznie w przypadku konfliktu pomiędzy postanowieniami poszczególnych mających zastosowanie traktatów, chyba że chodzi o oczywisty konflikt, dający się rozwiązać za pomocą wykładni[25].

44. Moim zdaniem kilka okoliczności nie pozwala na stwierdzenie istnienia takiego konfliktu pomiędzy postanowieniami traktatu FUE a układami WE–Tunezja i WE–Liban. Przeciwnie, zgodnie z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi podstawowych swobód przepływu i jak wskazują art. 1 ust. 2 tiret drugie układu WE–Tunezja oraz art. 1 ust. 2 lit. b) układu WE–Liban, układy te mają na celu „stworzenie warunków sprzyjających stopniowej liberalizacji handlu towarami, usługami i kapitałem”.

45. Jak bowiem wielokrotnie stwierdzał Trybunał, „celem układów eurośródziemnomorskich jest wspieranie ogólnej współpracy między umawiającymi się stronami w celu przyczynienia się do rozwoju gospodarczego i społecznego [zainteresowanego państwa trzeciego] i ułatwienia zacieśnienia stosunków między stronami”[26].

46. W konsekwencji, poprzez wprowadzenie przepisów przewidujących swobodę przedsiębiorczości oraz swobodę przepływu kapitału, układy WE–Tunezja i WE–Liban pozostają w zgodzie z zasadami, które leżą u podstaw traktatu FUE i nie realizują sprzecznych z traktatem celów.

47. Konflikt taki nie może również wynikać z istnienia art. 89 układu WE–Tunezja i art. 85 układu WE–Liban.

48. Przepisy te mają bowiem jedynie na celu, by nie rozciągać na obywateli innych stron korzyści przyznanych za pomocą konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu zawartych przez jedną ze stron układu eurośródziemnomorskiego; by nie uniemożliwiać przyjęcia lub stosowania wszelkich środków mających na celu zapobieganie unikaniu lub uchylaniu się od płacenia podatków, a także by nie uniemożliwiać stosowania przepisów prawa podatkowego umawiających się stron przyznających zróżnicowane traktowanie podatników ze względu na ich miejsce zamieszkania.

21 — Ch. Rousseau, „*De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international*”, Revue générale de droit international public, 1932, tom 39, s. 133–136.

22 — „W razie sprzeczności między zobowiązaniami członków Organizacji Narodów Zjednoczonych wynikającymi z niniejszej karty a ich zobowiązaniami wynikającymi z jakiejkolwiek innej umowy międzynarodowej zobowiązania wynikające z karty mają pierwszeństwo.”

23 — Zgodnie z art. 53 konwencji wiedeńskiej „[t]raktat jest nieważny, jeżeli w chwili jego zawarcia jest sprzeczny z imperatywną normą powszechnego prawa międzynarodowego”. Zobacz też podobnie art. 53 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów między państwami a organizacjami międzynarodowymi lub organizacjami międzynarodowymi, sporządzonej w Wiedniu w dniu 21 marca 1986 r.

24 — Zobacz podobnie publikację J. Crawford, *Brownlie's Principles of Public International Law*, wydanie 8, Oxford University Press, 2012, s. 22 i 23; N. Matz-Lück, „*Conflicts between treaties*” opublikowaną w R. Berhardt i S. Macalister-Smith, (wyd.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, pkt 4, 9 i 10, dostępną na stronie internetowej pod adresem: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Zobacz H. Kelsen, „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public”, 1926, tom IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, s. 231, s. 267–274.

26 — Wyrok Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, pkt 29). Zobacz też podobnie wyroki: Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, pkt 21) i Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, pkt 27).

49. Artykuł 65 ust. 1 TFUE wymienia te same cele i choć nie odwołuje się do konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, w traktacie FUE nie istnieje żaden zapis umożliwiający obywatelowi tunezyjskiemu lub libańskiemu otrzymanie korzyści przyznanej przez konwencję zapobiegającą podwójnemu opodatkowaniu zawartą pomiędzy Republiką Portugalską a innym państwem [27].

50. W ten sam sposób okoliczność, że układ WE–Tunezja nie zawiera klauzuli ochronnej ograniczającej zakres swobody przepływu kapitału oraz że klauzula ochronna zawarta w art. 33 układu WE–Liban wyłącza ze swego zakresu transfer zagraniczny zysków wynikających z inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mające siedzibę w Unii, nie powoduje sprzeczności z art. 64 TFUE.

51. Zawarta w tym postanowieniu klauzula ochronna przemawiająca za ograniczeniami dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, obowiązująca już w dniu 31 grudnia 1993 r., nie nakłada bowiem żadnego obowiązku ich utrzymania i zabrania rozszerzenia ich zakresu stosowania.

52. Jak utrzymuje rząd szwedzki w swojej odpowiedzi na piśmie na pytania postawione przez Trybunał, nie ma w związku z powyższym potrzeby odwołania się do hierarchii norm. Należy zatem zbadać, czy postanowienia rzeczonych układów znajdują wyłączne zastosowanie na podstawie zasady lex posterior derogat legi priori.

53. Nie chodzi jedynie o ogólną zasadę prawa, której istnienie w prawie Unii zostało uznane przez licznych rzeczników generalnych Trybunału [28], ale także o zasadę prawa międzynarodowego zawartą w art. 30 ust. 1, 3 i 4 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r., sporządzonej w Wiedniu w dniu 23 maja 1969 r. [29].

54. Moim zdaniem w niniejszej sprawie zasada ustanowiona w art. 30 ust. 3 konwencji wiedeńskiej znajduje zastosowanie [30], co wymaga określenia, który z dwóch traktatów jest wcześniejszy względem drugiego.

27 — Zobacz podobnie wyrok D. (C-376/03, EU:C:2005:424, pkt 58–63), w którym Trybunał orzekł, że „artykuły [63 TFUE] i [65 TFUE] nie sprzeciwiają się temu, aby zasada przewidziana w dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania […] nie została rozciągnięta na rezydentów państwa członkowskiego niebędącego stroną tej umowy" (pkt 63). Prawdą jest, jak stwierdził Trybunał w pkt 55 tego wyroku, odwołując się do pkt 59 wyroku Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), że „istnieją przypadki, w których korzyści wynikające z umowy dwustronnej mogą zostać rozciągnięte na rezydenta państwa członkowskiego niebędącego stroną tej umowy". I tak, „w kontekście umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim a państwem trzecim, zasada narodowego traktowania zobowiązuje państwo członkowskie będące stroną tej umowy do przyznania stałym zakładom należącym do spółek niebędących rezydentami korzyści przewidzianych w umowie na tych samych warunkach, które mają zastosowanie do spółek będących rezydentami" (pkt 56). Nie ma to jednak miejsca w postępowaniu głównym.

28 — Zobacz opinie: rzecznika generalnego F. Jacobsa w sprawie Komisja/Rada (C-110/02, EU:C:2003:667, pkt 33); rzecznika generalnego D. Ruiz-Jarabo Colomera w sprawie St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, pkt 61); rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, pkt 28); rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie Komisja/Włochy (C-565/08, EU:C:2010:403, pkt 30). Zobacz także stanowisko rzecznika generalnego J. Kokott w sprawie (szczególna procedura kontroli orzeczenia) Komisja/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, pkt 48); opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, pkt 59) oraz opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawie Zjednoczone Królestwo/Parlament i Rada (C-507/13, EU:C:2014:2394, pkt 59).

29 — Zobacz też podobnie art. 30 ust. 3 i 4 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów między państwami a organizacjami międzynarodowymi lub organizacjami międzynarodowymi, sporządzonej w Wiedniu w dniu 21 marca 1986 r. Jak stwierdził Trybunał w pkt 37 wyroku Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), „międzynarodowe prawo traktatów zasadniczo zostało skodyfikowane przez konwencję wiedeńską i […] postanowienia zawarte w tej konwencji mają zastosowanie do umowy zawartej pomiędzy państwem a organizacją międzynarodową, takiej jak układ eurośródziemnomorski z Egiptem, albowiem postanowienia te stanowią wyraz ogólnego, zwyczajowego prawa międzynarodowego". Zobacz też podobnie wyrok Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, pkt 40 i 41). W związku z tym postanowienia te „wiążą instytucje [Unii] i wchodzą w zakres […] porządku prawnego [Unii]" (wyrok Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, pkt 42).

30 — Zasada ustanowiona w art. 30 ust. 3 konwencji wiedeńskiej nie wymaga, aby strony obydwu traktatów były identyczne. Przeciwnie, jak wyjaśnia Komisja Prawa Międzynarodowego w swoich uwagach do projektu konwencji o prawie traktatów (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, tom II, s. 216), „[u]stęp 3 określa zasadę ogólną mającą zastosowanie w przypadku, gdy wszystkie strony traktatu (*z udziałem lub bez udziału innych państw*) zawrą późniejszy traktat dotyczący tego samego przedmiotu" (podkreślenie moje). Zobacz też podobnie J. Pauwelyn, *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, wydanie 1, Cambridge University Press, 2003, s. 381; S.A. Sadat-Akhavi, *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 i 63; J.B. Mus, „*Conflicts between treaties in international law*", 1998, tom XLV, Netherlands International Law Review, s. 208, s. 219.

55. Układy WE–Tunezja i WE–Liban, w odniesieniu do rozpatrywanych postanowień, powinny być uznane za późniejsze względem traktatu FUE i to nawet jeśli zostały one zawarte przed wejściem w życie Traktatu z Lizbony. W odniesieniu do swobody przepływu kapitału traktat FUE powtarza bowiem jedynie postanowienia wcześniejszego traktatu. Bardziej konkretnie, zakaz „wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi i państwami trzecimi”[31], jaki znamy dzisiaj, pochodzi z roku 1992[32], z okresu sprzed zawarcia układów WE–Tunezja i WE–Liban.

56. Z powyższego wynika, że ponieważ na podstawie art. 30 ust. 3 konwencji wiedeńskiej wszystkie strony wcześniejszego traktatu, a mianowicie traktatu FUE, są również stronami późniejszego traktatu, a mianowicie układów WE–Tunezja i WE–Liban, postanowienia traktatu FUE znajdują zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim nie zostały one zastąpione postanowieniami układów WE–Tunezja i WE–Liban.

57. Interpretacja ta jest zgodna ze stanowiskiem rzecznika generalnego N. Jääskinena przedstawionym w pkt 28 jego opinii w sprawie Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), zgodnie z którym, w sprawie takiej jak rozpatrywana, dotyczącej swobody przepływu kapitału, „zasady lex posterior derogat legi priori i lex specialis derogat legi generali zdają się wykluczać jakiekolwiek zastosowanie art. [64] ust. 1 [TFUE] do stosunków między państwami członkowskimi a Księstwem Liechtensteinu”. W związku z tym zastosowanie art. 40 porozumienia EOG, które podobnie jak układ WE–Tunezja, nie zawiera klauzuli ochronnej, wyklucza zastosowanie klauzuli ochronnej przewidzianej przez traktat FUE[33].

B – *W przedmiocie od pierwszego do trzeciego oraz siódmego pytania prejudycjalnego*

58. W pytaniach od pierwszego do trzeciego oraz w pytaniu siódmym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 31 układu WE–Tunezja i art. 30 układu WE–Liban[34] (ustanawiające prawo przedsiębiorczości i swobodę świadczenia usług), z jednej strony, oraz art. 34 układu WE–Tunezja i 31 układu WE–Liban (ustanawiający swobodę przepływu kapitału), z drugiej strony, są bezpośrednio skuteczne.

1. W przedmiocie swobody omawianej w postępowaniu głównym

59. Pytania te powinny być poprzedzone analizą kwestii, czy niniejsza sprawa dotyczy prawa przedsiębiorczości, czy też swobody przepływu kapitału.

60. Chociaż to wstępne pytanie w odniesieniu do układów eurośródziemnomorskich dotychczas się nie pojawiło, w odniesieniu do art. 49 TFUE (swoboda przedsiębiorczości) i 63 TFUE (swoboda przepływu kapitału) istnieje utrwalone orzecznictwo Trybunału, które może znaleźć odpowiednie zastosowanie w niniejszym wypadku.

31 — Artykuł 63 ust. 1 TFUE.

32 — Zobacz art. 73 B WE włączony w 1992 r. za pomocą art. G.15 TUE i obowiązujący od dnia 1 stycznia 1994 r.

33 — Zobacz pkt 31 wyroku Ospelt i Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), w którym Trybunał orzekł, że „od dnia 1 maja 1995 r., to jest od dnia wejścia w życie porozumienia EOG w stosunku do Księstwa Lichtensteinu, państwa członkowskie już nie mogą powoływać się w zakresie dziedzin ujętych w tym porozumieniu na art. [64 TFUE] wobec Księstwa Liechtensteinu. W związku z tym i wbrew temu co twierdzi rząd austriacki, Trybunał nie musi badać, na podstawie tego postanowienia, czy ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy Austrią i Lichtensteinem wynikające z VGVG obowiązywały już w istocie w dniu 31 grudnia 1993 r. i czy z tego względu mogły, na podstawie tego samego artykułu być utrzymane”. Zobacz też podobnie wyrok Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, pkt 19–22), w którym Trybunał zastosował wyłącznie postanowienia porozumienia EOG.

34 — Żadne z pytań postawionych przez sąd odsyłający nie odnosi się do art. 30 układu WE–Liban. Ponieważ odnoszą się do niego strony, dodaję wzmiankę o nim celem uzupełnienia analizy.

61. Zgodnie z tym orzecznictwem „traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału” [35].

62. Według rządu portugalskiego niniejsza sprawa dotyczy wyłącznie prawa przedsiębiorczości, ustanowionego w art. 31 układu WE–Tunezja i art. 30 układu WE–Liban, ponieważ SECIL wywiera decydujący wpływ na swoje spółki zależne Ciments de Gabés i Ciments de Sibline.

63. Jednakże jak wskazuje Komisja, sporne w postępowaniu głównym przepisy portugalskie nie rozróżniają dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem na podstawie udziału kapitałowego dającego niewątpliwy wpływ na decyzje spółki wypłacającej i pozwalającego na określanie jej działalności, od dywidend otrzymywanych na podstawie udziału niedającego takiego wpływu.

64. Tymczasem „uregulowanie krajowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego niemające zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy, powinno być oceniane na podstawie art. 63 TFUE. W związku z tym spółka będąca rezydentem państwa członkowskiego może – niezależnie od rozmiaru udziału posiadanego w spółce z siedzibą w państwie trzecim wypłacającej dywidendy – powołać się na wskazane postanowienie celem zakwestionowania zgodności z prawem tego rodzaju uregulowania (zob. podobnie wyrok A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 11, 27)” [36].

65. W konsekwencji, jeśli chodzi o traktat FUE, niniejsza sprawa dotyczy swobody przepływu kapitału.

66. Orzecznictwo to wydaje mi się znajdować odpowiednie zastosowanie do układów eurośródziemnomorskich, które, podobnie jak traktat FUE, zawierają postanowienia dotyczące prawa przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału.

67. Uważam, podobnie jak Komisja, że niniejsza sprawa nie dotyczy prawa przedsiębiorczości, przewidzianego w art. 31 układu WE–Tunezja i art. 30 układu WE–Liban, ale swobody przepływu kapitału, przewidzianej odpowiednio w art. 34 i 31 tych układów. Nie jest zatem konieczne udzielenie odpowiedzi na pytania pierwsze, drugie oraz siódme, zakładając, że dotyczą one prawa przedsiębiorczości.

2. W przedmiocie zakresu stosowania art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban

68. Należy zbadać, czy sprawa w postępowaniu głównym, która dotyczy traktowania pod względem podatkowym dywidend wypłaconych przez Ciments de Gabés i Ciments de Sibline swojemu udziałowcowi SECIL, jest objęta zakresem stosowania art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban.

69. W tym względzie zauważam, że o ile art. 31 układu WE–Liban zakazuje w sposób ogólny „ogranicze[ń] w przepływie kapitału”, o tyle art. 34 układu WE–Tunezja ogranicza tę swobodę do „inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w [spółkach] utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidację lub repatriację tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku”.

35 — Wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 89). Zobacz też podobnie wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 36); Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 33) oraz Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 30).

36 — Wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 99). Zobacz też podobnie wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 27–30).

70. Dokonując wykładni pojęcia „inwestycji bezpośrednich" zawartego w art. 64 ust. 1 TFUE, Trybunał orzekł, że „pojęcie [to] obejmuje wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub prawne, które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą, która wniosła kapitał, a przedsiębiorcą, któremu udostępnia ona kapitał w celu prowadzenia działalności gospodarczej" [37].

71. Jako że „cel polegający na ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych powiązań zakłada, że akcje znajdujące się w posiadaniu akcjonariusza umożliwiają mu, na mocy przepisów krajowych dotyczących spółek akcyjnych lub w inny sposób, aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli" [38], wydaje mi się bezsprzeczne, że inwestycja taka jak dokonana przez SECIL w kapitale Ciments de Gabés począwszy od 2000 r. i która w 2009 r. wynosiła 98,72% kapitału tej spółki, spełnia w sposób oczywisty te kryteria.

72. W prawie międzynarodowym można znaleźć podobną definicję pojęcia „inwestycji", użytego w konwencji o rozwiązywaniu sporów inwestycyjnych: „[d]oktryna głosi zasadniczo, że inwestycja wymaga wkładu kapitałowego, pewnego okresu czasu na wykonanie transakcji oraz udziału w ryzyku związanym z tą transakcją" […]. Z treści preambuły [konwencji o rozwiązywaniu sporów inwestycyjnych] można wywnioskować dodatkowe kryterium wkładu w rozwój gospodarki w państwie, w którym dokonano inwestycji" [39].

73. Niniejsza sprawa jest zatem objęta zakresem stosowania art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban.

3. W przedmiocie bezpośredniej skuteczności art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban

74. Należy podkreślić, że, jak orzekł Trybunał w pkt 25 wyroku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) w odniesieniu do art. 64 ust. 1 układu WE–Tunezja, „[z]godnie z utrwalonym orzecznictwem postanowienie umowy zawartej przez Wspólnoty z krajami trzecimi należy postrzegać jako przepis bezpośrednio skuteczny, jeżeli uwzględniając jego brzmienie oraz cel i charakter umowy, zawiera on jasny i precyzyjny obowiązek, którego wypełnienie i skutki nie są uzależnione od wydania kolejnego aktu" [40].

75. W pierwszej kolejności, w odniesieniu do art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja, stanowi on, że „[*Unia] i Tunezja zapewniają […] swobodny przepływ kapitału* odnoszącego się do inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w [spółkach] utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidację lub repatriację tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku" [41].

76. Artykuł 31 układu WE–Liban stanowi z kolei że „*nie istnieją ograniczenia między [Unią], z jednej strony, a Libanem, z drugiej strony, w przepływie kapitału* oraz nie ma dyskryminacji opartej na narodowości lub miejscu zamieszkania ich obywateli lub miejscu, gdzie inwestowany jest taki kapitał" [42].

37 — Wyrok Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, pkt 34). Zobacz też podobnie wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 180 i 181) oraz Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 102).

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

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.s.A. przeciwko Królestwu Maroka* (ICSID Case No. ARB/00/4) Orzeczenie w przedmiocie jurysdykcji wydane w dniu 23 lipca 2001 r., 2002, tom 129 Journal du droit international, s. 196, pkt 52. Liczne sądy arbitrażowe przyjęły tę definicję pojęcia „inwestycji". Zobacz w tym względzie arbitrażowe orzecznictwo cytowane przez E. Gaillarda, „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice", w: C. Binder, U. Kriebaum, A. Reinisch i S. Wittich, (wyd.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403, 411.

40 — Zobacz też podobnie wyroki: Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, pkt 30); Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, pkt 53) oraz Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, pkt 21).

41 — Podkreślenie moje.

42 — Podkreślenie moje.

77. Uważam, jak podnoszą SECIL i Komisja, że mamy tu do czynienia z jasnymi, precyzyjnymi i bezwarunkowymi przepisami, w zakresie, w jakim ustanawiają one bardzo konkretny obowiązek w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty, bez potrzeby wydania późniejszego aktu w celu nadania im wykonalności.

78. Jak wskazuje rząd portugalski w swoich uwagach na piśmie, jasność, precyzyjność i bezwarunkowość tych przepisów jest jeszcze bardziej wyraźna w porównaniu z postanowieniami omawianych układów dotyczącymi prawa przedsiębiorczości, które posiadają bezspornie charakter programowy.

79. Artykuł 31 układu WE–Tunezja i art. 30 układu WE–Liban zawierają bowiem wyłącznie porozumienie („an agreement to agree") dotyczące zakresu ochrony przyznanej obywatelom Unii, Republiki Libańskiej i Republiki Tunezyjskiej. Postanowienia te ograniczają się do wyznaczenia celu, do jakiego strony zobowiązują się zmierzać oraz określają procedurę umożliwiającą realizację tego celu.

80. Wniosku tego nie podważa art. 34 ust. 2 układu WE–Tunezja, który przewiduje, że „[s]trony przeprowadzają wzajemne konsultacje w celu ułatwienia przepływu kapitału między [Unią] a Tunezją oraz całkowitej jego liberalizacji, [*gdy spełnione będą niezbędne przesłanki*]" [43].

81. Jak utrzymuje Komisja, postanowienie to dotyczy bowiem wyłącznie przepływu kapitału innego niż inwestycje bezpośrednie, które są objęte zakresem ust. 1 tego artykułu, jak na przykład świadczenie usług finansowych lub dopuszczanie papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Ponieważ niniejsza sprawa dotyczy inwestycji bezpośredniej, o której mowa w ust. 1 wspomnianego artykułu, ust. 2 nie ma wpływu na bezpośrednią skuteczność tego artykułu.

82. W drugiej kolejności, w odniesieniu do celu i charakteru układów WE–Tunezja i WE–Liban, które wdrażają do art. 1 ust. 1 tych układów to, co orzekł Trybunał w pkt 27 swojego wyroku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), uważam, że ustanowienie za pomocą tych postanowień stowarzyszenia pomiędzy Unią i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską i Republiką Libańską, z drugiej strony, jest dodatkowym powodem, aby przyjąć, iż ich cel i charakter pozostają w zgodzie z bezpośrednią skutecznością art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban.

83. Z powyższych powodów, podobnie jak SECIL, rząd szwedzki i Komisja, uważam, że art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban mają bezpośrednią skuteczność i mogą zostać powołane przez SECIL przed sądem odsyłającym.

C – *W przedmiocie pytań prejudycjalnych piątego i dziewiątego*

84. Poprzez pytania piąte i dziewiąte sąd odsyłający ma na celu sprecyzowanie zakresu art. 89 układu WE–Tunezja i art. 85 układu WE–Liban, aby dowiedzieć się, czy przepisy krajowe, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, które nie zezwalają na pełne lub częściowe odliczenie, w zależności od okoliczności, dywidend pochodzących od spółek mających siedzibę lub rzeczywisty zarząd poza terytorium Unii lub EOG, są objęte zakresem stosowania tych postanowień.

85. Artykuł 89 tiret pierwsze układu WE–Tunezja i art. 85 lit. a) układu WE–Liban przewidują, że układy te nie powodują rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez państwo członkowskie w konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

43 — Podkreślenie moje.

86. W przeciwieństwie do rządu portugalskiego, który w odniesieniu do art. 89 tiret pierwsze układu WE–Tunezja udziela odpowiedzi na to pytanie z punktu widzenia konwencji o zapobieganiu podwójnego opodatkowania, jaką podpisał z Republiką Tunezyjską, uważam, podobnie jak Komisja, że celem tego przepisu jest uniknięcie, aby zasada przewidziana w konwencji o zapobieganiu podwójnego opodatkowania, zawartej przez Republikę Portugalską z *innym* państwem niż Republika Tunezyjska, nie była rozciągana na rezydentów tunezyjskich, których państwo miejsca zamieszkania nie jest stroną tej konwencji.

87. SECIL nie miała jednak na celu uzyskania korzyści przyznanej w konwencji o podwójnym opodatkowaniu zawartej przez Republikę Portugalską z innym państwem niż Republika Tunezyjska.

88. To samo dotyczy art. 85 lit. a) układu WE–Liban.

89. Artykuł 89 tiret drugie układu WE–Tunezja i art. 85 lit. b) układu WE–Liban umożliwiają stronom tych układów przyjęcie lub zastosowanie jakiegokolwiek środka mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płacenia podatków oraz unikania ich płacenia.

90. Ponieważ jednak niniejsza sprawa nie wiąże się z żadnym zarzutem uchylania się od płacenia podatków oraz unikania ich płacenia, powyższe przepisy nie znajdują zastosowania.

91. Wreszcie, art. 89 tiret trzecie układu WE–Tunezja i art. 85 lit. c) układu WE–Liban umożliwiają portugalskim organom podatkowym zastosowanie odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego do podatników, którzy nie znajdują się w identycznej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania.

92. Według rządu portugalskiego postanowienia te umożliwiają dokonać rozróżnienia między podatnikami ze względu na ich miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału.

93. Nie zgadzam się z taką wykładnią powyższych postanowień, która nakłada dodatkowe kryterium mogące uzasadniać odmienne traktowanie podatników, a mianowicie miejsce inwestowania kapitału.

94. Ponadto, SECIL jest spółką będącą rezydentem Portugalii i przedmiotowe przepisy nie zezwalają, aby mogła być ona na tej podstawie ofiarą dyskryminacji ze względu na siedzibę jej spółek zależnych.

95. Chciałbym przypomnieć w tym zakresie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego” [44].

96. W związku z tym proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania piąte i dziewiąte w ten sposób, że przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie zezwalają na pełne lub częściowe odliczenie, w zależności od okoliczności, dywidend pochodzących od spółek mających siedzibę lub rzeczywisty zarząd poza terytorium Unii lub EOG, nie mogą opierać się ani na art. 89 układu WE–Tunezja, ani na art. 85 układu WE–Liban.

44 — Wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 37). Zobacz też podobnie wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 62) oraz Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 59).

D – *W przedmiocie pytań prejudycjalnych czwartego, szóstego, ósmego i dziesiątego*

97. W swoich pytaniach czwartym, szóstym, ósmym i dziesiątym sąd odsyłający zastanawia się, czy art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które zastrzegają prawo zniesienia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków do przypadku, w którym spółka ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii, lub też ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim Unii lub EOG, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, w przedmiocie konsekwencji, jakie należy z tego wyciągnąć.

1. W przedmiocie istnienia w rozpatrywanych przepisach portugalskich ograniczenia swobody przepływu kapitału, przewidzianego w art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban

98. Jak wspomniałem niedawno w pkt 27 mojej opinii w sprawie Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), w dziedzinie podatków bezpośrednich i podstawowych wolności, Trybunał bada występowanie dyskryminacji w formie ograniczenia, a mianowicie przeszkody w wykonywaniu podstawowych wolności, wynikającej z odmiennego traktowania podatników znajdujących się w sytuacjach obiektywnie porównywalnych lub takiego samego traktowania podatników, którzy znajdują się w różnych sytuacjach.

99. Pozwala to państwom członkowskim na uzasadnienie danego środka w oparciu o jeden lub kilka nadrzędnych względów interesu ogólnego określonych przez orzecznictwo, na podstawie których uzasadnienie dyskryminacji jest w normalnych warunkach niemożliwe, ponieważ może być ona uzasadniona jedynie względami wyraźnie wymienionymi w traktacie FUE, a mianowicie porządku, bezpieczeństwa i zdrowia publicznego, mało użytecznymi w dziedzinie podatków.

100. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że środkami krajowymi, które zakłócają swobodny przepływ kapitału są takie, „które mogą zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić osoby będące rezydentami tego państwa członkowskiego do dokonywania inwestycji w innych państwach” [45].

101. Jak orzekł Trybunał w pkt 46 wyroku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), „[w] celu określenia, czy różnica w traktowaniu na gruncie podatkowym ma charakter dyskryminacyjny, należy […] zbadać, mając na uwadze przedmiotowe przepisy krajowe […], czy omawiane spółki znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że dyskryminacja polega na stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach”.

102. Co się tyczy zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, Trybunał wielokrotnie orzekał, że art. 63 TFUE zobowiązuje „państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami” [46].

45 — Wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 39). Zobacz też podobnie wyroki: A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 40); Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 50) oraz Santander Asset Management SGIIC i in. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 15).

46 — Wyrok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 38). Zobacz też podobnie wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 72) oraz Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 60).

103. W niniejszym wypadku, jak wyjaśnia sąd odsyłający, art. 46 CIRC zastrzega prawo zniesienia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych na rzecz spółek portugalskich, które spełniają określone minimalne wymogi dotyczące wysokości kapitału zakładowego należącego do spółki dokonującej wypłat, wartości i okresu posiadania tego kapitału [47]. Zniesienie to przybiera formę pełnego odliczenia rozpatrywanych dywidend od podlegającego opodatkowaniu zysku spółek portugalskich. Przepis ten przewiduje częściowe odliczenie w wysokości 50% w przypadku, gdy jeden z tych wymogów minimalnych nie jest spełniony.

104. Wykonanie tego prawa do pełnego lub częściowego odliczenia jest jednak możliwe wyłącznie w przypadku, gdy spółka dokonująca wypłat ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii lub ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim Unii lub EOG.

105. Natomiast spółki otrzymujące dywidendy od spółki mającej, tak jak Ciments de Gabés i Ciments de Sibline, siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium państwa trzeciego, takiego jak Tunezja i Liban, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 23%, chyba że znajduje zastosowanie obniżona stawka na podstawie konwencji zmierzającej do unikania podwójnego opodatkowania.

106. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że Republika Portugalska zawarła podobną konwencję z Republiką Libańską oraz że art. 10 ust. 2 konwencji zawartej z Republiką Tunezyjską przewiduje maksymalną stawkę w wysokości 15%.

107. Z powyższego wynika, że efektywna stawka opodatkowania dywidend została ustalona (w odniesieniu do dywidend pochodzących z Tunezji na poziomie co najwyżej 15%, a w odniesieniu do dywidend pochodzących z Libanu na poziomie 23%), podczas gdy dywidendy pochodzące z Portugalii, UE lub EOG są opodatkowane stawką bądź 0% (pełne odliczenie), bądź 11,5% (częściowe odliczenie w wysokości 50%).

108. Istnieje zatem różnica w traktowaniu pomiędzy podatnikami portugalskimi w zależności od pochodzenia otrzymywanych dywidend.

109. Co więcej, nie ma wątpliwości, że SECIL znajduje się w sytuacji obiektywnie porównywalnej do sytuacji podatnika portugalskiego, który otrzymuje dywidendy pochodzące z Portugalii lub państwa członkowskiego Unii albo EOG [48].

110. W związku z tym różne traktowanie, takie jak wynikające z przepisów portugalskich rozpatrywanych w postępowaniu głównym, stanowi ograniczenie zabronione przez art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban.

2. W przedmiocie zastosowania klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 33 układu WE–Liban

111. Jak zauważa rząd szwedzki, w przeciwieństwie do układu WE–Tunezja, układ WE–Liban zawiera w swoim art. 33 klauzulę ochronną analogiczną do tej z art. 64 ust. 1 TFUE.

47 — Spółka otrzymująca wypłaty powinna posiadać bezpośredni udział w kapitale zakładowym spółki dokonującej wypłat wynoszący co najmniej 10% lub mający wartość co najmniej 20 000 000 EUR oraz pozostawać w jego posiadaniu przez okres co najmniej jednego roku.

48 — Zobacz pkt 95 niniejszej opinii.

112. Artykuł 31 układu WE–Liban gwarantuje bowiem swobodę przepływu kapitału wyłącznie „z zastrzeżeniem [art.] 33 […]", który w swoim ust. 1 stanowi, że „art. 31 […] pozostaj[e] bez uszczerbku dla zastosowania jakiegokolwiek ograniczenia istniejącego między nimi w dniu wejścia w życie niniejszego Układu, w odniesieniu do przepływu kapitału między nimi obejmującego inwestycje bezpośrednie, w tym w nieruchomości, przedsiębiorstwa, świadczenie usług finansowych lub dopuszczenie papierów wartościowych na rynki kapitałowe".

113. Ustęp 2 tego artykułu dodaje, że „[p]ozostaje to jednak bez wpływu na transfer zagraniczny inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mieszkające na terytorium [Unii] lub dokonanych na terytorium [Unii] przez osoby mieszkające w Libanie oraz na jakikolwiek zysk wynikający z powyższych".

114. Ponieważ niniejsza sprawa dotyczy traktowania dywidend wypłacanych przez Ciments de Sibline swojemu akcjonariuszowi portugalskiemu, a mianowicie dywidend wynikających z zysków z inwestycji dokonanych w Libanie przez osobę mieszkającą na terytorium Unii w rozumieniu art. 33 ust. 2 układu WE–Liban, uważam, że klauzula ochronna nie ma zastosowania w niniejszym wypadku.

115. Należy wreszcie zbadać, czy omawiane ograniczenie może być uzasadnione.

3. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

116. W swoich pytaniach szóstym i dziesiątym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zagwarantowanym przez układy WE–Tunezja i WE–Liban może być uzasadnione w zakresie, w jakim nie istnieje umowa o współpracy równoważna umowie ustanowionej dyrektywą 77/799[49].

117. Co ciekawe, z wyjątkiem art. 28 układu WE–Tunezja i art. 27 układu WE–Liban przewidujących możliwość uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu towarów w prawie taki sam sposób jak w art. 36 TFUE, układy te nie przewidują jakiegokolwiek równorzędnego uzasadnienia, jak zawarte w art. 45 ust. 3, art. 52 ust. 1, art. 62 i art. 65 ust. 1 lit. b) i ust. 2 TFUE, a mianowicie porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne oraz zdrowie publiczne.

118. Jednakże również w tym przypadku orzecznictwo Trybunału dotyczące stosunków między krajowymi systemami podatków bezpośrednich a postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi podstawowych swobód (a w szczególności swobody przedsiębiorczości, swobody świadczenia usług i swobody przepływu kapitału)[50] ma zastosowanie do problematyki podniesionej w niniejszej sprawie.

119. Jak już wskazałem, ograniczenia wymienionych swobód przepływu za pomocą krajowych środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem trudno jest uzasadnić względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego. Dowodem na to jest fakt, że żaden z około 250 wyroków Trybunału dotyczących zgodności krajowych przepisów podatkowych z traktatem FUE nie opierał się na istnieniu lub braku istnienia takich względów.

120. Wszystkie inne względy uzasadniające (lub nadrzędne względy interesu ogólnego), na których skupiały się postępowania w tych sprawach zostały stopniowo włączone do prawa Unii (najpierw w teorii, a następnie w konkretnych przypadkach), wyłącznie za pomocą orzecznictwa Trybunału, w odniesieniu czy to spójności podatkowej, czy to konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej i zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, czy też jeszcze konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych.

49 — Dyrektywa ta została uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. L 64, s. 1)

50 — Ponieważ swoboda przepływu towarów nie jest związana z opodatkowaniem bezpośrednim.

121. W tym względzie, odwołanie się przez sąd odsyłający do dyrektywy 77/799 (którą kwalifikuje on jako „umowę o współpracy") prowadzi bezpośrednio do ograniczeń swobód przepływu ze względu na konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej i zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, o których nie ma również mowy w traktacie FUE. Orzecznictwo Trybunału dotyczące wykładni traktatu FUE znajduje tutaj tym bardziej zastosowanie, że niniejsza sprawa dotyczy przepływu kapitału, który traktat FUE wprowadza w stosunkach z państwami trzecimi.

122. To właśnie w odniesieniu do stosunków z państwami trzecimi Trybunał Sprawiedliwości zaakceptował uzasadnienie ograniczeń w przepływie kapitału, podczas gdy odmówił jego przyjęcia w odniesieniu do ograniczeń w przepływie między państwami członkowskimi. W licznych wyrokach Trybunał orzekł bowiem, że dyrektywa 77/799 umożliwia państwom członkowskim zapewnienie skutecznego poboru podatków, bez potrzeby uciekania się do ograniczeń w przepływie kapitału. Brak zastosowania dyrektywy w odniesieniu do państw trzecich zmienia w sposób oczywisty sytuację, chyba że, jak orzekł Trybunał, istnieje konwencja o zapobieganiu podwójnego opodatkowania zawierająca przepisy dotyczące współpracy administracyjnej pomiędzy państwem trzecim a państwem członkowskim, w którym przyjęto kwestionowany środek podatkowy [51].

123. Jak wskazują rządy portugalski i szwedzki, oparcie się na okoliczności, że układy WE–Tunezja i WE–Liban milczą na ten temat, aby wykluczyć wszelkie uzasadnienie ograniczenia swobody przepływu kapitału, skutkowałoby wprowadzeniem w odniesieniu do przepływu kapitału z lub do Tunezji i Libanu bardziej zliberalizowanego systemu niż ten, jaki istnieje w odniesieniu do przepływów kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, w przypadku których nadrzędne względy interesu ogólnego mogą uzasadniać pewne ograniczenia ustanowione przez państwa członkowskie.

124. Jak orzekł Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 25 września 1997 r. w sprawie Projet Gabčikovo-Nagymaros (Węgry/Słowacja), dotyczącym obowiązku wykonania przez strony traktatów „w dobrej wierze", zgodnie z wymogiem art. 26 konwencji wiedeńskiej [52], „ten ostatni element oznacza, że w konkretnym przypadku, cel traktatu i zamysł stron w momencie zawarcia traktatu powinny przeważać nad jego dosłownym stosowaniem. Zasada dobrej wiary zobowiązuje Strony do stosowania go w sposób rozsądny oraz w sposób umożliwiający osiągnięcie jego celu" [53].

125. Ponieważ wydaje mi się bardzo mało prawdopodobne, żeby autorzy układów WE–Tunezja i WE–Liban mieli zamiar przyznania całkowitej swobody przepływu kapitału pomiędzy Unią a tymi dwoma państwami, podczas gdy pewne ograniczenia mogłyby być nałożone na przepływ kapitału pomiędzy państwami członkowskimi lub pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, uważam, że ograniczenie swobody przepływu kapitału nie naruszałoby układów WE–Tunezja i WE–Liban, jeśli byłoby uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [54], a konkretniej, względami, na które powołuje się sąd odsyłający.

126. W tym kontekście rząd portugalski, wspierany przez rząd szwedzki, powołuje się na skuteczność kontroli podatkowej i zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania w celu uzasadnienia ograniczenia, takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, ponieważ brak jest mechanizmu współpracy administracyjnej analogicznego do dyrektywy 77/799 ani z Republiką Tunezyjską, ani z Republiką Libańską.

51 — Zobacz w szczególności wyroki: ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, pkt 91–100) i Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, pkt 33–51).

52 — Zobacz też podobnie art. 26 Konwencji wiedeńskiej między państwami a organizacjami międzynarodowymi lub pomiędzy organizacjami międzynarodowymi, sporządzonej w Wiedniu w dniu 21 marca 1986 r., a także wyroki: Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, pkt 47) i Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, pkt 43).

53 — CIJ 1997, s. 7, pkt 142.

54 — Trybunał przyjął już wcześniej, że możliwe jest uzasadnienie ograniczenia nadrzędnym względem interesu ogólnego w kontekście układu o stowarzyszeniu EWG–Turcja. Zobacz np. wyroki: Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, pkt 40) i Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, pkt 37).

127. Rząd portugalski wskazuje, że nie istnieje konwencja o zapobieganiu podwójnego opodatkowania pomiędzy Republiką Portugalską a Republiką Libańską oraz że mechanizm wymiany informacji przewidziany w art. 25 konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Republiką Portugalską a Republiką Tunezyjską nie jest wiążący dla państw, jak ma to miejsce w przypadku rzeczonej dyrektywy.

128. Ponieważ art. 89 tiret drugie układu WE–Tunezja i art. 85 lit. b) układu WE–Liban umożliwiają każdej ze stron przyjęcie lub zastosowanie jakiegokolwiek środka mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płacenia podatków oraz unikaniu ich płacenia, z przyczyny przedstawionej w pkt 90 niniejszej opinii uważam, że jakiekolwiek uzasadnienie na tej podstawie powinno być odrzucone w niniejszej sprawie.

129. Pragnę dodać, że orzecznictwo Trybunału uznaje to uzasadnienie wyłącznie w odniesieniu do przepisów, które mają na celu wyłączenie z korzyści całkowicie sztucznych struktur, których celem jest obchodzenie prawa podatkowego, co nigdy nie zostało poruszone w niniejszej sprawie [55]. Ponadto, powyższe uzasadnienie nie zostało nigdy przyjęte w przypadku ogólnego domniemania oszustwa podatkowego.

130. Co się tyczy uzasadnienia dotyczącego skuteczności kontroli podatkowych w kontekście przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, Trybunał orzekł już wcześniej, że uzasadnienie to „jest dopuszczalne tylko w wypadku, gdy uregulowania państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzyści podatkowej od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego i że z powodu braku umownego zobowiązania do dostarczenia przez to państwo trzecie informacji niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego ostatniego państwa” [56].

131. Jak wyjaśnia sąd odsyłający, art. 46 CIRC zastrzega prawo do zniesienia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych na rzecz spółek portugalskich, które spełniają określone minimalne wymogi dotyczące wysokości kapitału zakładowego należącego do spółki dokonującej wypłat, wartości i okresu posiadania tego kapitału [57].

132. W niniejszym wypadku, ani rząd portugalski, ani sąd odsyłający nie podnieśli, że przyznanie rozpatrywanej korzyści „miałoby zależeć od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego” [58].

133. Jeżeli sąd odsyłający miałby stwierdzić inaczej w tej kwestii, rząd portugalski mógłby powołać się na skuteczność kontroli podatkowych, ale tylko w odniesieniu do zysków otrzymanych od Ciments de Sibline, ponieważ nie istnieje „zobowiązanie umowne [ze strony Libanu] do dostarczenia informacji” [59].

134. Inaczej byłoby w odniesieniu do dywidend otrzymanych od Ciments de Gabés, ponieważ art. 25 konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Republiką Portugalską a Republiką Tunezyjską przewiduje mechanizm wymiany informacji [60].

55 — Zobacz wyrok ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 26).

56 — Wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 84). Zobacz też podobnie wyrok Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 67).

57 — Zobacz pkt 103 i przypis 47 niniejszej opinii.

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

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

60 — Zobacz pkt 85–87 niniejszej opinii.

135. Należy jednak zauważyć, że jeśli przyznanie rozpatrywanej korzyści miałoby zależeć od spełnienia warunków, których przestrzegania właściwe organy podatkowe zainteresowanego państwa trzeciego nie byłyby w stanie zweryfikować, ponieważ nie chodziłoby, dla przykładu, o informacje, których gromadzenie wchodziłoby w zakres ich kompetencji, nie można by odmówić przyznania tej korzyści bez umożliwienia podatnikowi dostarczenia niezbędnych informacji.

136. Podsumowując, odmowa zniesienia lub zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przepisach, takich jak rozpatrywanych w postępowaniu głównym, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego.

4. W przedmiocie konsekwencji wynikających z naruszenia art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban

137. Na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym naruszają art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału również z pytaniem, czy byłby zobowiązany do stosowania mechanizmu pełnego odliczenia, o którym mowa w art. 46 ust. 1 CIRC, do dywidend, które SECIL otrzymała od Ciments de Gabés i Ciments de Sibline.

138. Należy przypomnieć na wstępie, iż „[z] utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii zakazujące takich podatków, zgodnie z interpretacją Trybunału. Państwo członkowskie ma więc co do zasady obowiązek zwrócić podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii” [61].

139. Ponadto Trybunał orzekł już wcześniej, że „w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysługuje uprawnienie do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem” [62].

140. Zasada ta doznaje tylko jednego wyjątku, mianowicie w sytuacji przerzucenia podatku na inne osoby [63], a w braku uregulowań na szczeblu Unii jest poddana krajowym zasadom proceduralnym, z zastrzeżeniem poszanowania zasad równoważności i skuteczności [64].

141. To samo dotyczy podatków pobranych z naruszeniem układów eurośródziemnomorskich, które „stanowią integralną część […] porządku prawnego [Unii]” [65].

142. W tym kontekście portugalskie organy podatkowe są zobowiązane zwrócić SECIL, wraz z odsetkami, kwoty pobrane z naruszeniem art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban.

143. Kwoty te odpowiadają różnicy pomiędzy kwotą zapłaconą przez SECIL a kwotą, którą zapłaciłaby, gdyby dywidendy otrzymane od Ciments de Gabés i Ciments de Sibline zostały uznane za dywidendy zapłacone przez spółki mające siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Unii lub EOG.

61 — Wyrok Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 27). Zobacz też podobnie wyroki: San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, pkt 12); Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 84); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 202); Littlewoods Retail i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24), a także Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, pkt 30).

62 — Wyrok Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 28). Zobacz też podobnie wyroki Littlewoods Retail i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25) oraz Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 21).

63 — Zobacz wyrok Lady & Kid i in. (C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 20).

64 — Zobacz wyrok Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 23).

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

144. Podsumowując, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania czwarte, szóste, ósme i dziesiąte, iż art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które zastrzegają prawo do zniesienia (całkowitego lub częściowego) podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków do przypadku, w którym spółka ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii, lub też ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim Unii lub EOG. Kwoty pobrane z naruszeniem tych postanowień powinny zostać zwrócone, wraz z odsetkami, podatnikowi.

E – *W przedmiocie pytań prejudycjalnych jedenastego i dwunastego*

145. W swoich pytaniach jedenastym i dwunastym sąd odsyłający pragnie się dowiedzieć, czy art. 63 TFUE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie pozwalają na odliczenie od podstawy opodatkowania dywidend otrzymanych od spółek, których siedziba lub rzeczywisty zarząd znajduje się poza terytorium Unii lub EOG, podczas gdy pozwalają one na to w sytuacji, gdy spółki dokonujące wypłat mają siedzibę lub rzeczywisty zarząd w państwie członkowskim Unii lub EOG.

146. Jak wyjaśniłem w pkt 40–57 niniejszej opinii, postanowienia traktatu FUE mają zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim są zgodne z przepisami układów WE–Tunezja i WE–Liban, co wydaje mi się mieć miejsce w przypadku art. 63 ust. 1TFUE.

147. Z tych samych powodów, co wymienione w pkt 98–110 i 116–144 niniejszej opinii uważam, że przepisy takie jak przepisy portugalskie rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału, które nie może być uzasadnione.

F – *W przedmiocie trzynastego pytania prejudycjalnego*

148. W swoim pytaniu trzynastym sąd odsyłający ma wątpliwości dotyczące zastosowania klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 64 TFUE w sprawie w postępowaniu głównym.

149. Pragnę przypomnieć, że układ WE–Tunezja nie zawiera klauzuli ochronnej podobnej do tej, jaka jest przewidziana w art. 64 TFUE, a klauzula ochronna zawarta w art. 33 układu WE–Liban ma mniej szeroki zakres stosowania niż klauzula ochronna przewidziana w art. 64 TFUE.

150. Traktat FUE ma pierwszeństwo stosowania wyłącznie w przypadku sprzeczności z przepisami prawa międzynarodowego i prawa wtórnego Unii, do których należą układy WE–Tunezja i WE–Liban, co moim zdaniem nie ma miejsca.

151. W istocie, art. 64 TFUE umożliwia, ale nie wymaga zastosowania ograniczeń swobody przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. Nic nie powstrzymuje zatem państw członkowskich od odstąpienia od jego zastosowania, w sposób jednostronny lub, jak utrzymują w niniejszej sprawie rząd szwedzki i Komisja, w ramach umowy międzynarodowej, w całości (tak jak w przypadku układu WE–Tunezja) lub w części (tak jak w przypadku układu WE–Liban).

152. W tej sytuacji udzielenie odpowiedzi na to pytanie nie jest konieczne.

153. Jeżeli jednak Trybunał miałby orzec inaczej, należałoby zbadać, czy warunki art. 64 TFUE zostały spełnione.

154. Zgodnie z art. 64 ust. 1 TFUE „[a]rtykuł 63 nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 roku w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe".

155. W tym względzie rząd portugalski utrzymuje, że nawet jeśli niniejsza sprawa dotyczy art. 46 CIRC w brzmieniu obowiązującym w 2009 r., równoważny przepis istniał już w dniu 31 grudnia 1993 r.

156. Jak bowiem orzekł Trybunał w pkt 47 wyroku Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), „[w] odniesieniu do kryterium czasowego ustanowionego w art. 64 ust. 1 TFUE z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że o ile co do zasady do sądu krajowego należy ustalenie zakresu przepisów obowiązujących w dacie określonej przez akt prawa Unii, to do Trybunału należy sformułowanie wskazówek interpretacyjnych pojęcia prawa Unii, które jest punktem odniesienia dla stosowania przewidzianego przez to prawo systemu odstępstw dotyczących przepisów krajowych »obowiązujących« w określonej dacie".

157. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, „jakikolwiek przepis krajowy przyjęty po określonym w ten sposób dniu nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu odstępstw ustanowionego przez dany akt Unii. Przepis, który co do istoty jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący lub który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia ograniczenia w wykonywaniu praw i swobód ustanowionych przez prawo Unii w przepisach poprzednio obowiązujących, należy bowiem do zakresu odstępstw. Natomiast przepisów, u podstaw których leży rozumowanie inne od zawartego w przepisach poprzednio obowiązujących i które ustanawiają nowe procedury, nie można traktować jako przepisów obowiązujących w dniu określonym w danym akcie [Unii]" [66].

158. Jeżeli Trybunał miałby stwierdzić, że art. 64 TFUE ma zastosowanie, do sądu odsyłającego należałoby ustalenie, czy przepis, który co do istoty był sam jak art. 46 CIRC, w tym znaczeniu, że odmawiał zniesienia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend pochodzących z państw trzecich, obowiązywał w dniu 31 grudnia 1993 r. Jedynie w tym przypadku ograniczenie wprowadzone przez art. 46 CIRC byłoby objęte klauzulą ochronną przewidzianą w art. 64 TFUE.

G – *W przedmiocie czternastego pytania prejudycjalnego*

159. W swoim czternastym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający ma wątpliwości, czy klauzula ochronna przewidziana w art. 64 TFUE ma zastosowanie, ponieważ Republika Portugalska wprowadziła system korzyści podatkowych o charakterze umownym dla inwestycji zagranicznych, przewidziany w art. 41 ust. 5 lit. b) EBF oraz system przewidziany w art. 42 EBF dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i w Timorze Wschodnim.

160. Pytanie to wywodzi się z tezy SECIL, zgodnie z którą Republika Portugalska mogłaby odstąpić od klauzuli ochronnej jedynie w przypadkach, w których miałyby zastosowanie specjalne systemy podatkowe przewidziane w art. 41 ust. 5 lit. b) i art. 42 EBF.

161. Zważywszy na moją odpowiedź na poprzednie pytania, udzielenie odpowiedzi na pytanie czternaste nie jest według mnie konieczne.

66 — Wyrok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 48). Zobacz też podobnie wyroki: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 192); Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, pkt 41) oraz A (C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 49).

162. Tym bardziej, że jak twierdzi Komisja, istnienie systemu specjalnych korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym i dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski i z Timoru Wschodniego nie jest w niniejszym przypadku istotne.

163. Systemy te oznaczają, że Republika Portugalska nie może już stosować do dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski i z Timoru Wschodniego ogólnego systemu dotyczącego dywidend pochodzących z państw trzecich, ale powinna zastosować specjalny system. Nie można stwierdzić, że ustanawiając takie specjalne systemy, Republika Portugalska postanowiła zrezygnować z możliwości powołania się na klauzulę ochronną przewidzianą w art. 64 TFUE, której zakres może być ograniczony.

164. Jeżeli powstałoby pytanie o równość traktowania, podlegałoby ono wyłącznie prawu krajowemu i właściwości sądów portugalskich.

VI – **Wnioski**

165. Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Tribunal Tributário de Lisboa (sąd podatkowy w Lizbonie) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 31 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r. oraz art. 30 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r., nie mają zastosowania w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, która dotyczy wyłącznie swobody przepływu kapitału.

2) Artykuł 34 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r. oraz art. 31 i 33 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r., stanowią przepisy jasne, precyzyjne i bezwarunkowe oraz są bezpośrednio skuteczne.

3) Artykuł 34 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r. oraz art. 31 i 33 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r., powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które zastrzegają prawo do zniesienia (całkowitego lub częściowego) podwójnego

opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków dla przypadku, w którym spółka ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii, lub też ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Kwoty pobrane z naruszeniem tych postanowień powinny zostać zwrócone, wraz z odsetkami, podatnikowi.

4) Przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie zezwalają na pełne lub częściowe odliczenie, w zależności od okoliczności, dywidend pochodzących ze spółek mających siedzibę lub rzeczywisty zarząd poza terytorium Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, nie mogą opierać się ani na art. 89 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r., ani na art. 85 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r.

5) Artykuł 63 TFUE powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które zastrzegają prawo do zniesienia (całkowitego lub częściowego) podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków do przypadku, w którym spółka ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii, lub też ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Kwoty pobrane z naruszeniem tych postanowień powinny zostać zwrócone, wraz z odsetkami, podatnikowi.