Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 27. januára 2016 [1]

Vec C-464/14

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon, Portugalsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Euro-stredomorská dohoda o pridružení — Dohoda ES — Tunisko — Dohoda ES — Libanon — Voľný pohyb kapitálu — Obmedzenia“

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 ZFEÚ a 64 ZFEÚ, ako aj článkov 31, 34 a 89 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998 [2] (ďalej len „dohoda ES – Tunisko“) a článkov 31, 33 a 85 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006 [3] (ďalej len „dohoda ES – Libanon“).

2. V porovnaní s predchádzajúcimi vecami, v ktorých boli položené otázky týkajúce sa výkladu euro-stredomorských dohôd, predmetná vec kladie otázky o voľnom pohybe kapitálu a z toho dôvodu vedie k súčasnému uplatneniu ustanovení zmluvy o FEÚ a ustanovení týchto dohôd. Súdny dvor sa teda po prvý raz bude musieť zaoberať otázkou prípadného prednostného uplatnenia jedných ustanovení pred druhými.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 97, s. 1; Mim. vyd. 11/028, s. 187.

3 — Ú. v. EÚ L 143, s. 1.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

1. Zmluva o FEÚ

3. Článok 63 ods. 1 ZFEÚ ustanovuje:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.“

4. Článok 64 ods. 1 ZFEÚ stanovujúci ochrannú doložku uvádza:

„Ustanovenia článku 63 sa prijmú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. …“

5. Článok 65 ods. 1 až 3 ZFEÚ stanovuje:

„1. Ustanovenia článku 63 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohľadu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov, alebo stanoviť postupy na ohlasovanie kapitálových pohybov na štatistické alebo správne účely alebo prijať opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom či verejnou bezpečnosťou.

2. Ustanovenia tejto kapitoly nemajú vplyv na uplatňovanie obmedzení práva usadiť sa zlučiteľných so zmluvami.

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63.“

2. Dohoda ES – Tunisko

6. Článok 31 dohody ES – Tunisko, uvedený v hlave III s názvom „Právo usadiť sa a poskytovanie služieb“, stanovuje:

„1. Zmluvné strany súhlasia s rozšírením pôsobnosti tejto dohody tak, aby zahrňovala právo spoločností jednej zmluvnej strany usadiť sa na území druhej zmluvnej strany a liberalizáciu poskytovania služieb spoločnosťami jednej zmluvnej strany odberateľom služieb druhej zmluvnej strany.

2. Asociačná rada vypracuje odporúčania potrebné na realizáciu cieľa uvedeného v odseku 1.

Asociačná rada pri vypracúvaní takýchto odporúčaní zohľadní skúsenosti s realizáciou recipročného zaobchádzania ako so štátom s doložkou najvyšších výhod a plnením záväzkov každej zmluvnej strany v rámci Všeobecnej dohody o obchode so službami pripojenej k Dohode o založení [Svetovej obchodnej organizácie (WTO)], ďalej len ‚GATS', a najmä záväzkov v jej článku V.

3. Asociačná rada vykoná prvé zhodnotenie uskutočňovania tohto cieľa najneskôr päť rokov po tom, čo táto dohoda vstúpi do platnosti." [*neoficiálny preklad*]

7. Článok 34 tejto dohody, nachádzajúci sa v kapitole I s názvom „Platby a pohyb kapitálu" v hlave IV nazvanej „Platby, kapitál, hospodárska súťaž a ostatné hospodárske ustanovenia" stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o transakcie na kapitálovom účte platobnej bilancie, [Únia] a Tunisko zabezpečia odo dňa nadobudnutia platnosti tejto dohody voľný pohyb kapitálu súvisiaceho s priamymi investíciami v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli.

2. Zmluvné strany uskutočňujú vzájomné konzultácie s cieľom uľahčiť pohyb kapitálu medzi [Úniou] a Tuniskom a úplne ho liberalizovať, keď dôjde k vytvoreniu potrebných podmienok." [*neoficiálny preklad*]

8. Článok 89 tejto dohody, nachádzajúci sa v kapitole I hlavy VIII s názvom „Inštitucionálne, všeobecné a záverečné ustanovenia" stanovuje:

„Žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok:

— rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná,

— zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie podvodu alebo daňovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou,

— popieranie práva zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto ich bydliska." [*neoficiálny preklad*]

3. Dohoda ES – Libanon

9. Článok 31 dohody ES – Libanon nachádzajúci sa v kapitole 1 s názvom „Bežné platby a pohyb kapitálu" hlavy IV nazvanej „Platby, kapitál, hospodárska súťaž a iné hospodárske ustanovenia" ustanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody, a ak články 33 a 34 neustanovujú inak, sa na pohyb kapitálu nevzťahujú žiadne obmedzenia medzi [Úniou] na jednej strane a Libanonom na druhej strane, ani žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta pobytu štátnych príslušníkov alebo z dôvodu miesta, kde sa investuje takýto kapitál."

10. Článok 33 nachádzajúci sa v tej istej kapitole 1 tejto dohody stanovuje:

„1. Ak iné ustanovenia tejto dohody alebo iné medzinárodné záväzky [Únie] a Libanonu neustanovia inak, ustanovenia článkov 31 a 32 nemajú vplyv na uplatňovanie akýchkoľvek obmedzení, ktoré existujú medzi stranami ku dňu nadobudnutia platnosti tejto dohody, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi nimi týkajúci sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

2. Transfer investícií do zahraničia vykonaný v Libanone obyvateľmi [Únie] alebo v [Únii] obyvateľmi Libanonu a akýkoľvek zisk z toho plynúci však nesmie byť dotknutý.“

11. Článok 85 tejto dohody, uvedený v hlave VIII nazvanej „Inštitucionálne, všeobecné a záverečné ustanovenia“ stanovuje:

„Pokiaľ ide o priame zdaňovanie, nič v tejto dohode nebude mať vplyv na [nemá za následok – *neoficiálny preklad*]:

a) rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná;

b) zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie podvodu alebo daňovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou;

c) popieranie práva ktorejkoľvek zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii najmä pokiaľ ide o miesto bydliska.“

B – *Medzinárodné právo verejné*

12. Podľa článku 1 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23. mája 1969 (*Zbierka zmlúv Spojených národov*, zv. 1155, s. 331, ďalej len „Viedenský dohovor“) s názvom „Pôsobnosť dohovoru“ sa tento dohovor vzťahuje na zmluvy medzi štátmi.

13. Článok 30 tohto dohovoru nazvaný „Vykonávanie po sebe uzavretých zmlúv, ktoré sa týkajú toho istého predmetu“, stanovuje:

„1. S výnimkou ustanovenia článku 103 Charty Organizácie Spojených národov upravujú sa práva a záväzky štátov, ktoré sú stranami po sebe uzavretých zmlúv týkajúcich sa toho istého predmetu, podľa nasledujúcich odsekov.

…

3. Ak sú všetky zmluvné strany skoršej zmluvy tiež stranami neskoršej zmluvy bez toho, aby podľa článku 59 skoršia zmluva zanikla alebo jej vykonávanie bolo prerušené, vykonáva sa skoršia zmluva iba v tom rozsahu, v akom sú jej ustanovenia zlučiteľné s ustanoveniami neskoršej zmluvy.

4. Ak nie sú všetky zmluvné strany neskoršej zmluvy stranami skoršej zmluvy, platí, že vo vzťahoch:

a) medzi štátmi, ktoré sú stranami oboch zmlúv, sa postupuje podľa pravidla uvedeného v odseku 3;

b) medzi štátom, ktorý je stranou oboch zmlúv, a štátom, ktorý je stranou iba jednej z nich, sú ich vzájomné práva a záväzky upravené zmluvou, ktorej stranami sú oba štáty.“

C – Portugalské právo

14. Článok 46 zákona o dani z príjmu právnických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ďalej len „CIRC“) s názvom „Odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov na zisku“ v znení platnom v roku 2009 stanovoval:

„1. Pri určovaní zdaniteľného zisku obchodných spoločností alebo združení s obchodnou formou, družstiev a verejnoprávnych podnikov so sídlom alebo skutočným vedením na území Portugalska sa odpočítajú príjmy zahrnuté do základu dane zodpovedajúce vyplateným podielom na zisku, pokiaľ sú splnené tieto požiadavky:

a) spoločnosť, ktorá vypláca podiely na zisku, má sídlo alebo skutočné vedenie na tomto území, podlieha dani z príjmu právnických osôb, a nie je oslobodená od tejto dane, alebo podlieha dani uvedenej v článku 7;

b) prijímajúci subjekt nie je zahrnutý do režimu daňovej transparentnosti stanoveného v článku 6;

c) prijímajúci subjekt vlastní priamy podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá vypláca podiely na zisku, vo výške aspoň 10 % alebo s obstarávacou hodnotou aspoň 20 miliónov eur a bol nepretržite vlastníkom tohto podielu počas roka predchádzajúceho dňu poskytnutia podielov na zisku, alebo ak bol jeho vlastníkom kratšie, pokiaľ bude jeho vlastníkom počas doby potrebnej na dovŕšenie uvedeného obdobia.

…

5. Odsek 1 sa uplatní aj v prípade, ak subjekt so sídlom na území Portugalska vlastní za podmienok spomenutých v uvedenom odseku podiel v subjekte so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, pokiaľ oba subjekty spĺňajú požiadavky stanovené v článku 2 [smernice 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147).

6. Ustanovenia odsekov 1 až 5 sa uplatnia aj na príjmy zahrnuté do základu dane, zodpovedajúce zisku pripísateľnému stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa na území Portugalska, subjektu so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, ktorý vlastní za podmienok v ňom stanovených podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá má sídlo v členskom štáte, pokiaľ oba subjekty spĺňajú požiadavky a podmienky stanovené v článku 2 smernice 90/435.

…

8. Odpočet v zmysle odseku 1 predstavuje len 50 % príjmov zahrnutých v zdaniteľnom zisku zodpovedajúcich:

a) vyplateným podielom na zisku, ak nie je splnená niektorá z požiadaviek stanovených v písmenách b) a c) uvedeného odseku, ako aj vo vzťahu k príjmom, ktoré jeden spoločník získa z podielu na dividendách vyplatených jeho druhému spoločníkovi, pokiaľ je v ktoromkoľvek z prípadov splnená požiadavka stanovená v odseku 1 písm. a);

b) podielom na zisku vyplateným subjektom so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, ak tento subjekt spĺňa požiadavky stanovené v článku 2 smernice 90/435/EHS, a nie je splnená niektorá z požiadaviek stanovených v odseku 1 písm. c).

…“

15. Pokiaľ ide o daňové úľavy pri investícii, ktoré vyplývajú zo zmluvy uzavretej medzi Portugalskou republikou a daňovým poplatníkom, zákon o daňových úľavách (Estatuto dos Benefícios Fiscais, ďalej len „EBF“) v článku 41 ods. 5 písm. b) vo verzii platnej v roku 2009 stanovoval:

„5. Zakladateľom investičných projektov… možno poskytnúť tieto daňové úľavy:

…

b) odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia za podmienok stanovených v článku 46 CIRC počas doby platnosti zmluvy, keď sa investícia realizuje vo forme založenia alebo odkúpenia zahraničných spoločností.“

16. Článok 42 EBF s názvom „Odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov na zisku vyplácaných spoločnosťami so sídlom v afrických krajinách, v ktorých je portugalčina úradným jazykom a vo Východotimorskej demokratickej republike“, v znení platnom v roku 2009 stanovoval:

„1. Odpočet uvedený v článku 46 ods. 1 [CIRC] sa vzťahuje na podiely na zisku vyplácané tuzemským subjektom dcérskymi spoločnosťami so sídlom v afrických krajinách, v ktorých je portugalčina úradným jazykom a vo Východnom Timore, pokiaľ sú splnené tieto podmienky:

a) spoločnosť, ktorej sa vyplácajú podiely na zisku, podlieha IRC a nie je oslobodená od tejto dane a dcérska spoločnosť podlieha dani z príjmu podobnej IRC a nie je oslobodená od tejto dane;

b) subjekt, ktorému sa vyplácajú podiely na zisku, vlastní priamo aspoň 25 % základného imania dcérskej spoločnosti počas obdobia, ktoré nie je kratšie ako dva roky;

c) vyplácané podiely na zisku pochádzajú zo zisku dcérskej spoločnosti, ktorý bol zdanený sadzbou minimálne 10 % a nepochádza z činností vytvárajúcich pasívne príjmy, najmä licenčné poplatky, výnosy a iné príjmy týkajúce sa cenných papierov, príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa mimo krajiny sídla spoločnosti, príjmy z poisťovacej činnosti pochádzajúce prevažne z poistiek vecí nachádzajúcich sa mimo územia sídla spoločnosti alebo z poistiek týkajúcich sa osôb, ktoré nemajú bydlisko na tomto území, a príjmy z vlastných bankových operácií, ktoré nie sú zamerané priamo na trh tohto územia.“

17. Dohovor medzi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu, podpísaný v Lisabone 24. februára 1999 [4], vo svojom článku 10 s názvom „Dividendy“, ktorý sa nachádza v kapitole III s názvom „Daň z príjmov“, stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa však môžu zdaniť aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, ak je však osoba, ktorá dividendy vyplatia, ich skutočným príjemcom, toto zdanenie nesmie presiahnuť 15 % hrubej sumy dividend.

…“.

4 — Diário da Rebública I, séria A, č. 77, z 31. marca 2000, s. 1411.

18. Článok 25 tohto dohovoru nazvaný „Výmena informácií“ a nachádzajúci sa v kapitole V s názvom „Osobitné ustanovenia“ stanovuje:

„1. Príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú potrebné na vykonávanie ustanovení dohovoru a vnútroštátneho práva zmluvných štátov týkajúcich sa daní spadajúcich do pôsobnosti dohovoru, pokiaľ je zdanenie, ktoré stanovujú, v súlade s dohovorom. Výmena informácií nie je obmedzená článkom 1. S informáciami, ktoré zmluvný štát získa, sa musí nakladať ako s dôvernými, rovnakým spôsobom ako s informáciami získanými na základe uplatnenia vnútroštátneho práva tohto štátu a je možné ich sprístupniť len osobám alebo orgánom (vrátane súdov a správnych orgánov), ktoré sa zaoberajú správou a vymáhaním daní, ktoré upravuje tento dohovor, konaním alebo stíhaním týkajúcim sa týchto daní, alebo rozhodnutiami o dovolaniach či sťažnostiach v súvislosti s týmito daňami. Takéto osoby alebo orgány môžu tieto informácie využívať len na uvedené účely. Môžu informácie zverejniť na verejnom súdnom pojednávaní alebo pri súdnych rozhodnutiach.

2. Ustanovenia odseku 1 nemožno v žiadnom prípade vykladať v tom zmysle, že ukladajú zmluvnému štátu povinnosť:

a) prijať správne opatrenia, ktoré sú odchýlkou od jeho právnej úpravy alebo správnej praxe, alebo od právnej úpravy či správnej praxe iného zmluvného štátu;

b) poskytnúť informácie, ktoré by sa nemohli získať na základe jeho vlastnej právnej úpravy alebo v rámci jeho vlastnej bežnej správnej praxe, alebo bežnej správnej praxe iného zmluvného štátu;

c) poskytnúť informácie, ktorými by sa mohlo sprístupniť obchodné, priemyselné, profesijné tajomstvo alebo obchodný postup či informácie, ktorých oznámenie by bolo v rozpore s verejným poriadkom“.

III – **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (ďalej len „SECIL“) je akciová spoločnosť založená podľa portugalského práva so sídlom v Outão (Portugalsko). Na daňové účely podlieha osobitnému režimu zdaňovania skupín spoločností.

20. SECIL, založená v roku 1930, je výrobcom cementu. V roku 2009 vlastnila 98,72 % základného imania spoločnosti Société des Ciments de Gabés SA (ďalej len „Ciments de Gabés“), so sídlom v Tunise (Tunisko), ako aj 51,05 % základného imania spoločnosti Ciments de Sibline, S.A.L. (ďalej len „Ciments de Sibline“), so sídlom v Bejrúte (Libanon).

21. V roku 2009 boli spoločnosti SECIL vyplatené dividendy vo výške 6 288 683,39 eura od Ciments de Gabés a vo výške 2 022 478,12 eura od Ciments de Sibline.

22. Po zdanení oboch jej dcérskych spoločností, jednej v Tunisku a druhej v Libanone, SECIL uviedla dividendy v daňovom priznaní v Portugalsku, kde sa na ne nevzťahoval žiaden mechanizmus odstránenia alebo zmiernenia dvojitého hospodárskeho zdanenia.

23. SECIL tak bola povinná zaplatiť v prospech Fazenda pública (štátna pokladnica) celkovú sumu vo výške 4 587 208,20 eura z titulu dane z príjmu právnických osôb.

24. Dňa 29. mája 2012 podala SECIL sťažnosť na finančné riaditeľstvo v Setúbal (Diretor de Finanças de Setúbal) z dôvodu, že zdanenie dividend vyplatených od Ciments de Gabés a Ciments de Sibline bolo nezákonné v rozsahu, v akom portugalský zákon porušuje dohody ES – Tunisko a ES – Libanon, ako aj Zmluvu o FEÚ, keďže vylučuje uplatnenie pravidiel odstránenia dvojitého hospodárskeho zdanenia.

25. Táto sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím z 10. októbra 2012, ktoré bolo SECIL oznámené listom zo 17. októbra 2012.

26. SECIL podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon), uvádzajúc v podstate, že odmietnutie zo strany portugalských daňových orgánov uplatniť režim odstránenia dvojitého hospodárskeho zdanenia platný v Portugalsku v zdaňovacom období 2009, stanovený v článku 46 ods. 1 a 8 CIRC, ako aj v článkoch 41 ods. 5 písm. b) a 45 EBF, nebol v súlade s medzinárodným verejným právom, ani s právom Únie, pretože tento režim sa uplatňoval iba na podiely na zisku vyplácané spoločnosťami, ktoré sú daňovými rezidentmi v Portugalsku, v niektorom členskom štáte Únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), v africkej krajine, ktorej úradným jazykom je portugalčina alebo vo východnom Timore. Podľa SECIL tento rozdiel v zaobchádzaní vo vzťahu k podielom na zisku pochádzajúcim z Tuniska a Libanonu porušuje dohody ES – Tunisko a ES – Libanon, ako aj články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je článok 31 dohody [ES – Tunisko] jasným, presným a bezpodmienečným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého treba vyvodiť uplatnenie práva usadiť sa na prejednávaný prípad?

2. V prípade kladnej odpovede, vyplývajú z práva usadiť sa stanoveného v uvedenom ustanovení dôsledky, ktorých sa dovoláva žalobkyňa [SECIL], v tom zmysle, že jeho dodržanie si vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpočtu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska spoločnosť v Tunisku?

3. Je článok 34 dohody [ES – Tunisko] jasným, presným a bezpodmienečným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého treba vyvodiť uplatnenie voľného pohybu kapitálu na prejednávaný prípad, takže treba konštatovať, že uvedená dohoda upravuje investíciu uskutočnenú žalobkyňou?

4. V prípade kladnej odpovede, má voľný pohyb kapitálu upravený v uvedenom ustanovení dôsledky, ktorých sa dovoláva žalobkyňa [SECIL], takže vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpočtu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska spoločnosť v Tunisku?

5. Má ustanovenie článku 89 dohody [ES – Tunisko] vplyv na kladnú odpoveď na vyššie uvedené otázky?

6. Je opodstatnené, aby sa s dividendami vyplatenými spoločnosťou [Ciments de Gabés] zaobchádzalo reštriktívne, keďže v prípade Tuniskej republiky neexistuje rámec spolupráce stanovený v smernici Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní [Ú. v. ES 1977, L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63]?

7. Je článok 31 dohody [ES – Libanon] v spojení s článkom 33 ods. 2 dohody [ES – Libanon] jasným, presným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého teba vyvodiť uplatnenie voľného pohybu kapitálu na prejednávaný prípad?

8. V prípade kladnej odpovede, má voľný pohyb kapitálu upravený v uvedených ustanoveniach dôsledky, ktorých sa dovoláva [SECIL], takže vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpočtu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska spoločnosť v Libanone?

9. Má ustanovenie článku 85 dohody [ES – Libanon] vplyv na kladnú odpoveď na vyššie uvedené otázky?

10. Je opodstatnené, aby sa s dividendami vyplatenými spoločnosťou [Ciments de Sibline] zaobchádzalo reštriktívne, keďže v prípade Libanonskej republiky neexistuje rámec spolupráce stanovený v smernici 77/799?

11. Je v prejednávanom prípade uplatniteľný článok 56 ES (teraz článok 63 ZFEÚ), a ak áno, vyplýva z voľného pohybu kapitálu zakotveného v uvedenom ustanovení povinné uplatnenie mechanizmu úplného odpočtu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC alebo prípadne mechanizmu čiastočného odpočtu stanoveného v ods. 8 toho istého ustanovenia na dividendy, ktoré v roku 2009 vyplatili [SECIL] spoločnosti [Ciments de Gabés] a [Ciments de Sibline]?

12. Aj za predpokladu, že v prejednávanom prípade je uplatniteľný voľný pohyb kapitálu, môže byť neuplatnenie mechanizmov na odstránenie alebo zmiernenie dvojitého hospodárskeho zdanenia, stanovených v portugalskej právnej úprave, ktorá vtedy platila, na predmetné dividendy, odôvodnené tým, že v prípade Tuniskej republiky a Libanonskej republiky neexistuje rámec spolupráce stanovený v smernici 77/799?

13. Bráni klauzula ‚standstill' obsiahnutá v článku 57 ods. 1 ES (teraz článok 64 ZFEÚ) uplatneniu voľného pohybu kapitálu s dôsledkami, ktorých sa dovoláva žalobkyňa?

14. Nemá sa klauzula ‚standstill' obsiahnutá v článku 57 ods. 1 ES (teraz článok 64 ZFEÚ) uplatniť, lebo medzičasom bol zavedený režim daňových úľav pre investície zmluvnej povahy, stanovený v článku 41 ods. 5 písm. b) EBF a režim stanovený v článku 42 EBF pre dividendy pochádzajúce z afrických krajín, v ktorých je portugalčina úradným jazykom, a z Východného Timoru?"

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

28. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný na Súdny dvor 8. októbra 2014. SECIL, portugalská, grécka a švédska vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky.

29. Podľa článku 61 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora boli účastníci konania vyzvaní, aby odpovedali na otázky Súdneho dvora o vzťahu medzi zmluvou o FEÚ a euro-stredomorskými dohodami, čo účastníci konania urobili.

30. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 18. novembra 2015, SECIL, portugalská vláda, ako aj Komisia predniesli ústne pripomienky.

V – **Analýza**

A – *Úvodné pripomienky*

31. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa vyznačuje osobitosťou, skôr zriedkavou v judikatúre Súdneho dvora, keďže nastoľuje problematiku súbežného uplatňovania ustanovení Zmluvy o FEÚ a euro-stredomorských dohôd, konkrétne článkov 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 64 ZFEÚ, ako aj článkov 31, 34 a 89 dohody ES – Tunisko a článkov 31, 33 a 85 dohody ES – Libanon.

32. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry dohoda uzatvorená medzi Úniou a jedným alebo viacerými tretími krajinami predstavuje vo vzťahu k Únii akt prijatý jednou z jej inštitúcií v zmysle článku 267 ods. 1 písm. b) ZFEÚ, že ustanovenia takejto dohody tvoria od jej vstupu do platnosti neoddeliteľnú súčasť právneho poriadku Únie a že v rámci tohto právneho

poriadku má Súdny dvor právomoc rozhodovať v prejudiciálnom konaní o výklade tejto dohody. [5]

33. Na tomto základe mal Súdny dvor často príležitosť odpovedať na prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu ustanovení euro-stredomorských dohôd, a síce dohôd EHS – Alžírsko [6], ES – Maroko [7], ES – Izrael a ES – OOP [8], ES – Libanon [9], ES – Egypt [10], a ES – Tunisko [11].

34. Žiadna z týchto vecí sa však netýkala otázky o súbežnej uplatniteľnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ a euro-stredomorských dohôd.

35. To isté platí v prípade vecí, ktoré sa týkali otázok výkladu dohôd o pridružení EHS – Grécko [12], EHS – Turecko [13] a ES – Maďarsko [14], ako aj dohôd o partnerstve a spolupráci ES – Rusko [15].

5 — Pozri rozsudky Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, body 3 až 6) týkajúci sa asociačnej dohody medzi Európskym hospodárskym spoločenstvom a Gréckom, podpísanej 9. júla 1961 v Aténach a uzavretej v mene Spoločenstva rozhodnutím Rady 63/106/EHS z 25. septembra 1961 (Ú. v. ES L 26, s. 293, ďalej len „asociačná dohoda EHS – Grécko“); Demirel (12/86, EU:C:1987:400, bod 7) týkajúci sa asociačnej dohody medzi Európskym hospodárskym spoločenstvom a Tureckom, podpísanej 12. septembra 1963 v Ankare a uzavretej v mene Spoločenstva rozhodnutím Rady 64/732/EHS z 23. decembra 1963 (Ú. v. ES 1964, L 217, s. 3685, ďalej len „asociačná dohoda EHS – Turecko“); Andersson a Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, body 26 a 27); Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, bod 27), ako aj Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 19) týkajúci sa dohody o Európskom hospodárskom priestore, podpísanej 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“) a schválenej rozhodnutím Rady a Komisie 94/1/ESUO, ES z 13. decembra 1993 o uzavretí Dohody o Európskom hospodárskom priestore medzi Európskymi spoločenstvami, ich členskými štátmi a Rakúskou republikou, Fínskou republikou, Islandskou republikou, Lichtenštajnským kniežatstvom, Nórskym kráľovstvom, Švédskym kráľovstvom a Švajčiarskou konfederáciou (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 1; Mim. vyd. 11/019, s. 146).

6 — Pozri dohodu o spolupráci medzi Európskym hospodárskym spoločenstvom a Alžírskou demokratickou ľudovou republikou, podpísanú 26. apríla 1976 v Alžíri a schválenú v mene Spoločenstva nariadením Rady (EHS) č. 2210/78 z 26. septembra 1978 (Ú. v. ES L 263, s. 1; Mim. vyd. 11/013, s. 40), ktorá bola predmetom analýzy zo strany Súdneho dvora vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) a Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Pozri dohodu o spolupráci medzi Európskym hospodárskym spoločenstvom a Marockým kráľovstvom, podpísanú v Rabate 27. apríla 1976 a schválenú v mene Spoločenstva nariadením Rady (EHS) č. 2211/78 z 26. septembra 1978 (Ú. v. ES L 264, s 1; Mim. vyd. 11/013, s. 155), ktorá bola nahradená euro-stredomorskou dohodou o pridružení medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Marockým kráľovstvom na strane druhej, podpísanou v Bruseli 26. februára 1996 a schválenou v mene uvedených Spoločenstiev rozhodnutím Rady a Komisie 2000/204/ES, ESUO z 24. januára 2000 (Ú. v. ES L 70, s. 1; Mim. vyd. 11/013, s. 175). Tieto dohody boli predmetom návrhov na začatie prejudiciálneho konania vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) a Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), ako aj uznesenia Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) a El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Pozri Euro-stredomorskú dohodu, ktorou sa zakladá pridruženie medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Izraelským štátom na strane druhej, podpísanú v Bruseli 20. novembra 1995 (Ú. v. ES L 147, 2000, s. 3; Mim. vyd. 11/055, s. 167), ako aj Euro-stredomorskú dočasnú dohodu o pridružení, o obchode a spolupráci medzi Európskym spoločenstvom, na jednej strane, a Organizáciou pre oslobodenie Palestíny (OOP) v prospech palestínskych orgánov Západného brehu Jordánu a Pásma Gazy, na druhej strane, podpísanú v Bruseli 24. februára 1997 (Ú. v. ES L 187, 1997, s. 3; Mim. vyd. 11/026, s. 124). Tieto dohody boli predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Dohoda ES – Libanon už bola predmetom analýzy zo strany Súdneho dvora vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie Mugraby/Rada a Komisia (C-581/11 P, EU:C:2012:466), ako aj zo strany Všeobecného súdu vo veci, v ktorej bolo vydané uznesenie Mugraby/Rada a Komisia (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Pozri Euro-stredomorskú dohodu o pridružení medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Egyptskou arabskou republikou na strane druhej, podpísanú v Luxemburgu 25. júna 2001 a schválenú rozhodnutím Rady 2004/635/ES z 21. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 304, s. 38; Mim. vyd. 11/051, s. 304). Táto dohoda bola predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Dohoda ES –Tunisko už bola predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), ako aj predmetom analýzy zo strany Všeobecného súdu vo veci, v ktorej boli vydané rozsudky Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Rada a Komisia (T-162/07, EU:T:2009:333) a ICF/Komisia (T-406/08, EU:T:2013:322, body 208 až 214).

12 — Dohoda o pridružení EHS – Grécko bola predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Dohoda o pridružení EHS – Turecko bola predmetom návrhov na začatie prejudiciálneho konania vo veciach, v ktorých boli vydané viaceré rozsudky, medzi ktorými je najdôležitejší rozsudok Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Pozri Európsku dohodu o pridružení medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Maďarskou republikou na druhej strane, uzavretú a schválenú v mene Spoločenstiev rozhodnutím Rady a Komisie 93/742/Euratom, ESUO, ES z 13. decembra 1993 (Ú. v. ES L 347, s. 1). Táto dohoda bola predmetom analýzy Súdneho dvora vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky Regione autonoma Friuli-Venezia Gulia a ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04 až C-25/04, EU:C:2006:92), Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612), ako aj uznesenie Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Pozri Dohodu o partnerstve a spolupráci medzi Európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi na jednej strane a Ruskou federáciou na druhej strane podpísanú 24. júna 1994 na Korfu a schválenú v mene Spoločenstva rozhodnutím Rady a Komisie 97/800/ESUO, ES, Euratom z 30. októbra 1997 (Ú. v. ES L 327, s. 1; Mim. vyd. 11/026, s. 356). Táto dohoda bola predmetom analýzy zo strany Súdneho dvora vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Naopak, otázka súbežnej uplatniteľnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ o voľnom pohybe kapitálu a ustanovení Dohody o EHP týkajúcich sa tejto slobody bola predmetom viacerých návrhov na začatie prejudiciálneho konania, [16] ako aj priamych žalôb. [17]

37. Táto judikatúra však v predmetnom prípade nebude vôbec užitočná, pretože Súdny dvor v nej často rozhodol, že „pravidlá, ktoré sú v nich uvedené, zakazujúce obmedzenia pohybu kapitálu a diskrimináciu sú, pokiaľ ide o vzťahy medzi zmluvnými štátmi Dohody o EHP, ktoré sú či už členmi Únie, alebo EZVO, totožné s pravidlami, ktoré stanovuje právo Únie pre vzťahy medzi členskými štátmi“ [18].

38. Keďže úroveň právnej ochrany priznaná v tejto oblasti Zmluvou o FEÚ a Dohodou o EHP je rovnaká, nie je dôležité, či sa uplatnia ustanovenia Zmluvy o FEÚ alebo ustanovenia Dohody o EHP. Na základe toho sa otázka o existencii alebo neexistencii hierarchie alebo prednosti medzi týmito ustanoveniami nekladie vo veciach, v ktorých sa uplatňujú súčasne Zmluva o FEÚ a Dohoda o EHP.

39. To nie je prípad predmetnej veci, v ktorej uplatniteľné ustanovenia dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon nie sú zhodné s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ. Na jednej strane, aj keby sme predpokladali, že ustanovenia týchto dohôd týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu majú priamy účinok, ich dosah je obmedzený článkami 89 dohody ES – Tunisko a 85 dohody ES – Libanon, ktoré obmedzujú pôsobnosť týchto dohôd v oblasti priameho zdaňovania. Na druhej strane, na rozdiel od Zmluvy o FEÚ, dohoda ES – Tunisko neobsahuje klauzulu „standstill“ obmedzujúcu rozsah voľného pohybu kapitálu, zatiaľ čo klauzula „standstill“ stanovená v článku 33 dohody ES – Libanon vylučuje zo svojej pôsobnosti prevod do zahraničia podielov na zisku vyplývajúcich z investícií uskutočnených v Libanone fyzickými alebo právnickými osobami usadenými v Únii.

40. Môže sa teda klásť otázka, či uplatnenie ustanovení dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon vylučuje uplatnenie ustanovení Zmluvy o FEÚ alebo naopak.

41. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora „[dohody, ktoré Únia uzavrela] majú prednosť pred sekundárnou právnou úpravou [Únie]“ [19], pričom Súdny dvor dodal, že „táto prednosť na úrovni práva [Únie] sa nerozširuje na primárne právo“ [20].

42. Medzinárodné právo verejné však nestanovuje hierarchiu medzi rôznymi dohodami, ktoré štáty uzatvorili. Ako totiž napísal profesor Charles Rousseau, „vytvorená pre právny poriadok štátu, na základe hierarchie orgánov a právnych noriem, [kelsenova doktrína, podľa ktorej rozpor pravidla nižšieho stupňa s pravidlom vyššieho stupňa vedie buď k jeho neplatnosti či zrušeniu, alebo k sankcii voči zodpovednému orgánu] nemôže vyriešiť spory medzi medzinárodnými právnymi predpismi,

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

17 — Pozri najmä rozsudky Komisia/Belgicko (C-522/04, EU:C:2007:405), Komisia/Holandsko (C-521/07, EU:C:2009:360), Komisia/Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273), ako aj Komisia/Nemecko (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Rozsudok Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 21). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, body 28 a 32); Komisia/Belgicko (C-522/04, EU:C:2007:405, bod 44) a Komisia/Holandsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33), ako aj uznesenie projektart a i. (C-476/10, EU:C:2011:422, body 34 a 35).

19 — Rozsudok Intertanko a i. (C-308/06, EU:C:2008:312, bod 42). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Komisia/Nemecko (C-61/94, EU:C:1996:313, bod 52); Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, bod 25), ako aj IATA a ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, bod 35).

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

pretože pravidlá medzinárodné práva sú prevažne pravidlami dohovorov prijatých rôznymi orgánmi, ktoré nie sú založené na vzťahoch nadradenosti a podradenosti“ [21], s výnimkou článku 103 Charty Spojených národov [22] a ustanovení *ius cogens* [23], ktoré majú prednosť pred akýmkoľvek iným ustanovením, ktoré je v rozpore s medzinárodným právom. [24]

43. Keďže právny poriadok Únie nadväzuje na kelsenovu doktrínu a stanovuje hierarchiu noriem, podľa ktorej má Zmluva o FEÚ prednosť pred medzinárodným právom verejným, odvolať sa na túto hierarchiu noriem by bolo možné len v prípade rozporu medzi ustanoveniami jednotlivých dohôd, ktoré sú uplatniteľné, okrem prípadu, že pôjde o zdanlivý rozpor, ktorý možno vyriešiť prostredníctvom výkladu. [25]

44. Domnievam sa, že viaceré skutočnosti neumožňujú vyvodiť záver o existencii takéhoto rozporu medzi ustanoveniami Zmluvy o FEÚ a dohodami ES – Tunisko a ES – Libanon. Naopak, podobne ako ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa slobôd pohybu a tak ako uvádza článok 1 ods. 2 druhá zarážka dohody ES – Tunisko a článok 1 ods. 2 písm. b) dohody ES – Libanon, tieto dohody majú za cieľ „vytvoriť podmienky pre postupnú liberalizáciu obchodu s tovarom, službami a kapitálom“.

45. Ako Súdny dvor opakovane rozhodol, predmetom euro-stredomorských dohôd „je podporovať celkovú spoluprácu medzi zmluvnými stranami s cieľom prispievania k hospodárskemu a sociálnemu rozvoju [dotknutých tretích krajín] a podporiť posilňovanie vzťahov medzi stranami“. [26]

46. Na základe toho zavedením ustanovení zabezpečujúcich slobodu usadiť sa a voľný pohyb kapitálu sledujú dohody ES – Tunisko a ES – Libanon líniu zásad, z ktorých vychádza Zmluva o FEÚ, bez toho, aby sledovali ciele, ktoré sú v rozpore s cieľmi tejto zmluvy.

47. Vyššie uvedený rozpor nemôže vyplývať ani z existencie článkov 89 dohody ES – Tunisko a 85 dohody ES – Libanon.

48. Tieto ustanovenia totiž smerujú k tomu, aby nedošlo k rozšíreniu výhod priznaných dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzavrela jedna zo zmluvných strán euro-stredomorskej dohody, na štátnych príslušníkov ďalších strán, aby sa nebránilo prijatiu a uplatňovaniu každého opatrenia určeného na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom a aby sa nebránilo uplatňovaniu ustanovení daňového práva zmluvných strán, ktoré priznávajú rozdielne zaobchádzanie daňovým poplatníkom v závislosti od miesta ich bydliska.

21 — ROUSSEAU, CH.: De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l’ordre international. In: *Revue générale de droit international public*, 1932, zv. 39, s. 133 – 136.

22 — – „Ak by došlo k stretu záväzkov členov Organizácie Spojených národov podľa tejto Charty s ich záväzkami podľa akejkoľvek inej medzinárodnej dohody, prednosť majú záväzky podľa tejto Charty“.

23 — Podľa článku 53 Viedenského dohovoru „každá zmluva, ktorá v čase svojho uzavretia je v rozpore s imperatívnou normou všeobecného medzinárodného práva, je nulitná“. Pozri tiež v tomto zmysle článok 53 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve medzi štátmi a medzinárodnými organizáciami alebo medzi medzinárodnými organizáciami, podpísaného21. marca 1986 vo Viedni.

24 — Pozri v tomto zmysle CRAWFORD J.: *Brownlie’s Principles of Public International Law*. 8. vydanie, Oxford University Press, 2012, s. 22 a 23; MATZ-LÜCK, N.: Conflicts between treaties. In: BERHARDT R., MACALISTER-SMITH, P., (ed.): *Max Planck Encyclopedia of Public International law*. 2010, body 4, 9 a 10, k dispozícii na internetovej stránke: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Pozri KELSEN, H.: Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public. 1926, zv. IV. In: *Recueil des cours de l’Académie de droit international*, s. 231 a s. 267 – 274.

26 — Rozsudok Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, bod 29). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, bod 21) a Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, bod 27).

49. Článok 65 ods. 1 ZFEÚ sleduje rovnaké ciele a hoci sa nezaoberá dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia, zmluva o FEÚ nestanovuje nič, čo by tuniskému alebo libanonskému štátnemu príslušníkovi umožňovalo získať výhodu priznanú dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretou medzi Portugalskou republikou a iným štátom. [27]

50. Rovnako skutočnosť, že dohoda ES – Tunisko neobsahuje klauzulu „standstill“ obmedzujúcu rozsah voľného pohybu kapitálu a skutočnosť, že klauzula „standstill“ uvedená v článku 33 dohody ES – Libanon vylučuje zo svojej pôsobnosti prevod do zahraničia podielov na zisku z investícií uskutočnených v Libanone osobami s bydliskom v Únii, nevedie k rozporu s článkom 64 ZFEÚ.

51. Klauzula „standstill“, ktorú tento článok obsahuje v prospech obmedzení voľného pohybu kapitálu už platných k 31. decembru 1993, nestanovuje žiadnu povinnosť zachovať ich a zakazuje rozšírenie ich rozsahu.

52. Ako tvrdí švédska vláda vo svojej písomnej odpovedi na otázky, ktoré jej položil Súdny dvor, nie je preto možné uplatniť hierarchiu ustanovení. Treba teda preskúmať, či sú ustanovenia týchto dohôd jediné uplatniteľné v zmysle zásady *lex posterior derogat legi priori*.

53. Ide nielen o všeobecnú právnu zásadu, ktorej existencia bola v práve Únie uznaná viacerými generálnymi advokátmi Súdneho dvora, [28] ale tiež o zásadu medzinárodného práva zakotvenú v článku 30 ods. 1, 3 a 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve, uzatvoreného 23. mája 1969 vo Viedni. [29]

54. Podľa môjho názoru pravidlo zakotvené v odseku 3 článku 30 Viedenského dohovoru je v predmetnej veci uplatniteľné, [30] na základe čoho treba určiť, ktorá z dvoch dohôd predchádza tej druhej.

27 — V tomto zmysle pozri rozsudok D. (C-376/03, EU:C:2005:424, bod 58 až 63), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „článkom [63 ZFEÚ] a [65 ZFEÚ] neodporuje, že pravidlo stanovené v bilaterálnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia … nie je rozšírené na rezidenta členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody“ (bod 63). Je pravda, ako Súdny dvor rozhodol v bode 55 tohto rozsudku, odkazujúc na bod 59 rozsudku Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), že „existujú situácie, v ktorých zvýhodnenie z bilaterálnej dohody môže byť rozšírené na rezidenta členského štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody“. V prípade „uzatvorenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom a tretím štátom zásada vnútroštátneho zaobchádzania ukladá zmluvnému členskému štátu, aby poskytol výhody stanovené dohodou stálym prevádzkam spoločností, ktoré nemajú sídlo v tomto členskom štáte, za rovnakých podmienok ako spoločnostiam so sídlom v tomto členskom štáte“ (bod 56). To však nie je prípad konania vo veci samej.

28 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Komisia/Rada (C-110/02, EU:C:2003:667, bod 33), generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, bod 61), generálny advokát Jääskinen vo veci Établissement Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, bod 28), generálny advokát Mazák vo veci Komisia/Taliansko (C-565/08, EU:C:2010:403, bod 30), stanovisko generálnej advokátky Kokott v Preskúmaní Komisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, bod 48), návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, bod 59), ako aj generálny advokát Jääskinen vo veci Spojené kráľovstvo/Parlament a Rada (C-507/13, EU:C:2014:2394, bod 59).

29 — Pozri tiež v tomto zmysle článok 30 ods. 3 a 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve medzi štátmi a medzinárodnými organizáciami alebo medzi medzinárodnými organizáciami, podpísaného vo Viedni 21. marca 1986. Ako Súdny dvor rozhodol v bode 37 rozsudku Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), „medzinárodné zmluvné právo bolo v podstate kodifikované Viedenským dohovorom a… ustanovenia tohto dohovoru sa vzťahujú na dohodu uzatvorenú medzi štátom a medzinárodnou organizáciou, ako je euro-stredomorská dohoda s Egyptom, lebo tieto ustanovenia sú vyjadrením všeobecného obyčajového medzinárodného práva“. Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, body 40 a 41). Na základe toho sú tieto pravidlá „záväzné pre inštitúcie [Únie] a sú súčasťou právneho poriadku [Únie]“ (rozsudok Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, bod 42).

30 — Pravidlo stanovené v článku 30 ods. 3 Viedenského dohovoru nevyžaduje, aby boli zmluvné strany dvoch zmlúv identické. Naopak, ako vysvetľuje Komisia pre medzinárodné právo vo svojich komentároch k návrhu článkov o zmluvnom práve (Ročenka Komisie pre medzinárodné právo, 1966, zväzok II, s. 216), „odsek 3 stanovuje všeobecné pravidlo, ktoré sa uplatní, ak všetky zmluvné strany (s *účasťou alebo bez účasti ďalších štátov*) uzavrú neskoršiu zmluvu o tom istom predmete“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). V tomto zmysle pozri tiež PAUWELYN, J.: *Conflict of Norms in Public International Law*: *How WTO Law Relates to other Rules of International Law*. 1. vyd., Cambridge University Press, 2003, s. 381; SADAT-AKHAVI, S.A.: *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*. Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 a 63; MUS, J. B.: Conflicts between treaties in international law. 1998, zväzok XLV. In: *Netherlands International Law Review*, s. 208, s. 219.

55. Dohody ES – Tunisko a ES – Libanon musia byť považované, pokiaľ ide o ustanovenia, ktoré sú v tejto veci relevantné, za neskoršie vo vzťahu k Zmluve o FEÚ a to aj vtedy, ak boli uzatvorené pred vstupom do platnosti Lisabonskej zmluvy. Pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, Zmluva o FEÚ totiž iba prebrala ustanovenia predchádzajúcej zmluvy. Konkrétnejšie zákaz „všetkých obmedzení pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami“ [31], ako ho poznáme v súčasnosti, pochádza z roku 1992, [32] ktorý predchádza dátumu uzatvoreniu dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon.

56. Z vyššie uvedeného vyplýva, že podľa odseku 3 článku 30 Viedenského dohovoru všetky zmluvné strany skoršej zmluvy, teda Zmluvy o FEÚ, boli tiež stranami neskoršej zmluvy, teda dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon, takže ustanovenia Zmluvy o FEÚ sa uplatňujú iba v rozsahu, v akom neboli nahradené ustanoveniami dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon.

57. Tento výklad je v súlade so stanoviskom, ktoré zaujal generálny advokát Jääskinen v bode 28 svojich návrhov vo veci Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), podľa ktorého vo veci, ktorá tak ako predmetná vec patrí do voľného pohybu kapitálu, „zásady *lex posterior derogat legi priori* a *lex specialis derogat legi generali* vylučujú akékoľvek uplatnenie článku [64] ods. 1 [ZFEÚ] na vzťahy medzi členskými štátmi a Lichtenštajnským kniežactvom“. Uplatnenie článku 40 Dohody o EHP, ktorá tak ako dohoda ES – Tunisko neobsahovala klauzulu „standstill“, vylučovalo uplatnenie klauzuly „standstill“ uvedenej v Zmluve o FEÚ. [33]

B – *O prvej až tretej a siedmej prejudiciálnej otázke*

58. Vnútroštátny súd sa svojou prvou až treťou a siedmou otázkou pýta, či články 31 dohody ES – Tunisko a 30 dohody ES – Libanon [34] (ustanovujúce právo usadiť sa a voľný pohyb služieb) na jednej strane a články 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon (ustanovujúce voľný pohyb kapitálu) na druhej strane majú priamy účinok.

1. O slobode dotknutej vo veci samej

59. Týmto otázkam musia predchádzať otázka, či sa na predmetnú vec vzťahuje právo usadiť sa alebo voľný pohyb kapitálu.

60. Hoci táto predbežná otázka nebola doteraz položená v súvislosti s euro-stredomorskými dohodami, v súvislosti s článkom 49 ZFEÚ (právo usadiť sa) a 63 ZFEÚ (voľný pohyb kapitálu) existuje ustálená judikatúra Súdneho dvora, ktorú možno v tomto prípade použiť.

61. Podľa tejto judikatúry „na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu“. [35]

31 — Článok 63 ods. 1 ZFEÚ.

32 — Pozri článok 73 B ES, vložený v r. 1992 článkom G.15 ZEÚ a uplatniteľný od 1. januára 1994.

33 — Pozri bod 31 rozsudku Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „od 1. mája 1995, dátumu vstupu do platnosti Dohody o EHP vo vzťahu k Lichtenštajnskému kniežactvu a v oblasti, na ktoré sa táto dohoda vzťahuje, sa už členské štáty nemôžu odvolávať na článok [64 ZFEÚ] vo vzťahu k Lichtenštajnskému kniežactvu. Na základe toho, a v rozpore s tým, čo tvrdí rakúska vláda, Súdny dvor nemusí preskúmať na základe tohto ustanovenia, či obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi Rakúskom a Lichtenštajnskom, ktoré vyplývajú z VGVG, platili v podstate už 31. decembra 1993 a či preto pri uplatnení tohto článku mohli ostať zachované“. V tomto zmysle pozri tiež rozsudok Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, body 19 až 22), v ktorom Súdny dvor uplatnil iba ustanovenia Dohody o EHP.

34 — Žiadna z otázok vnútroštátneho súdu sa netýka článku 30 dohody ES – Libanon. Keďže sa naň odvolávajú účastníci konania, pridávam ho na doplnenie analýzy.

35 — Rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 89). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 33), ako aj Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 30).

62. Podľa portugalskej vlády predmetná vec spadá výlučne pod slobodu usadiť sa, zakotvenú v článku 31 dohody ES – Tunisko a článku 30 dohody ES – Libanon, pretože SECIL má rozhodujúci vplyv na svoje dcérske spoločnosti Ciments de Gabés a Ciments de Sibline.

63. Ako však uvádza Komisia, portugalská právna úprava, o akú ide vo veci samej, nerozlišuje medzi dividendami, ktorých príjemcom je spoločnosť rezident na základe podielu, ktorý jej poskytuje nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti vyplácajúcej tieto dividendy a umožňuje tým určovať jej činnosti, a dividendami prijatými na základe podielu, ktorý takýto vplyv neposkytuje.

64. Naopak „vnútroštátna právna úprava týkajúca sa daňového zaobchádzania s dividendami z tretej krajiny, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, musí byť posúdená vzhľadom na článok 63 ZFEÚ. Spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, sa teda môže bez ohľadu na veľkosť podielu, ktorý vlastní v spoločnosti vyplácajúcej dividendy so sídlom v tretej krajine, odvolávať na toto ustanovenie, aby mohla spochybniť zákonnosť takej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok A, C-101/05, EU:C:2007:804, body 11 a 27)“. [36]

65. Preto pokiaľ ide o zmluvu o FEÚ, na predmetnú vec sa vzťahuje voľný pohyb kapitálu.

66. Táto judikatúra sa mi zdá použiteľná na euro-stredomorské dohody, ktoré tak ako Zmluva o FEÚ zahŕňajú ustanovenia o práve usadiť sa a o voľnom pohybe kapitálu.

67. Tak ako Komisia sa domnievam, že na predmetnú vec sa nevzťahuje právo usadiť sa stanovené v článku 31 dohody ES – Tunisko a 30 dohody ES – Libanon, ale voľný pohyb kapitálu, stanovený v príslušných článkoch 34 a 31 týchto dohôd. Nie je preto potrebné odpovedať na prvú a druhú otázku, ani na siedmu otázku v rozsahu, v akom sa týkajú práva usadiť sa.

2. O pôsobnosti článku 34 dohody ES – Tunisko a článku 31 dohody ES – Libanon

68. Je potrebné overiť, či predmetná vec, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami vyplácanými spoločnosťami Ciments de Gabés a Ciments de Sibline svojmu akcionárovi SECIL, patrí do pôsobnosti článku 34 dohody ES – Tunisko a článku 31 dohody ES – Libanon.

69. V tejto súvislosti uvádzam, že hoci článok 31 dohody ES – Libanon všeobecným spôsobom zakazuje „obmedzenia pohybu kapitálu“, článok 34 dohody ES – Tunisko obmedzuje túto slobodu na „priame investície v Tunisku uskutočnené spoločnosťami, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu výsledkov týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli“.

70. Pri výklade pojmu „priame investície“, uvedeného v článku 64 ods. 1 ZFEÚ, Súdny dvor rozhodol, že „[tento] pojem sa týka investícií všetkých druhov, ktoré boli vykonané fyzickými alebo právnickými osobami a ktoré slúžia na vytvorenie alebo udržanie trvalých a priamych prepojení medzi osobou poskytujúcou kapitál a podnikom, ktorému sa kapitál poskytuje na účely vykonávania jeho hospodárskej činnosti“ [37].

36 — Rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 99). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 27 až 30).

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

71. Keďže „cieľ vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení predpokladá, že akcie vlastnené akcionárom mu buď na základe ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy o akciových spoločnostiach, alebo iným spôsobom umožňujú účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jej kontrole“ [38], zdá sa mi nesporné, že také investície, aké uskutočnila SECIL do základného imania Ciments de Gabés od roku 2000 a ktoré v roku 2009 dosiahli 98,72 % jej základného imania, jasne spĺňajú tieto kritériá.

72. Aj v medzinárodnom práve nachádzame podobnú definíciu pojmu „investície“, používanú dohovorom o riešení sporov z investícií: „podľa odbornej literatúry vo všeobecnosti platí, že investície predpokladajú príjmy, istú dobu plnenia zmluvy a účasť na rizikách operácie…. Výklad preambuly [dohovoru o riešení sporov z investícií] k tomu umožňuje dodať kritérium príspevku k hospodárskemu rozvoju štátu, v ktorom sa investuje“ [39].

73. Predmetná vec teda patrí do pôsobnosti článku 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon.

3. O priamom účinku článku 34 dohody ES – Tunisko a článku 31 dohody ES – Libanon

74. Je dôležité uviesť, že ako rozhodol Súdny dvor v bode 25 rozsudku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) v súvislosti s článkom 64 ods. 1 dohody ES – Tunisko, „podľa ustálenej judikatúry musí byť ustanovenie dohody uzatvorenej Spoločenstvami s tretími štátmi považované za ustanovenie s priamym účinkom, ak vzhľadom na svoje znenie, ako aj na predmet a povahu dohody obsahuje jasnú a presnú povinnosť, ktorej splnenie alebo účinky nezávisia od vydania žiadneho ďalšieho aktu“ [40].

75. Po prvé, pokiaľ ide o článok 34 ods. 1 dohody ES – Tunisko, tento článok stanovuje, že „[*Únia] a Tunisko zabezpečia… voľný pohyb kapitálu* súvisiaceho s priamymi investíciami v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli“. [41]

76. Článok 31 dohody ES – Libanon stanovuje, že „*na pohyb kapitálu [sa] nevzťahujú žiadne obmedzenia medzi [Úniou] na jednej strane a Libanonom na druhej strane*, ani žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta pobytu štátnych príslušníkov alebo z dôvodu miesta, kde sa investuje takýto kapitál“. [42]

77. Domnievam sa, ako uvádzajú SECIL a Komisia, že ide o jasné, presné a bezpodmienečné ustanovenia v rozsahu, v akom stanovujú veľmi konkrétnu povinnosť pokiaľ ide o výsledok, ktorý má byť dosiahnutý, bez toho, aby bolo pre ich výkon potrebné vydanie akéhokoľvek ďalšieho aktu.

78. Ako uvádza portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach, jasnosť, presnosť a bezpodmienečnosť týchto ustanovení je o to viac zrejmá, ak ich porovnáme s ustanoveniami predmetných dohôd týkajúcimi sa práva usadiť sa, ktorých programový charakter je nepopierateľný.

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

39 — Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. proti Marockému kráľovstvu (ICSID Case n. ARB/00/4) Rozhodnutie o právomoci vydané 23. júla 2001, 2002, zv. 129 Journal du droit international s. 196, bod 52. Viacero rozhodcovských súdov prijalo túto definíciu pojmu „investície“: pozri v tejto súvislosti judikatúru rozhodcovského súdu, ktorú cituje GAILLARD, E.: Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice. In: BINDER, C., KRIEBAUM, U., REINISCH, A. a WITTICH, S. (eds.): *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*. Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403, s. 411.

40 — Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, bod 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, bod 53), ako aj Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, bod 21).

41 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

42 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

79. Článok 31 dohody ES – Tunisko a článok 30 dohody ES – Libanon totiž obsahujú iba dohodu, že sa dohodnú („an agreement to agree“) o rozsahu ochrany, ktorá bude priznaná štátnym príslušníkom Únie, Libanonskej republiky a Tuniskej republiky. V tomto zmysle sa tieto ustanovenia obmedzujú na stanovenie cieľa, ktorý sa zúčastnené strany zaväzujú sledovať a určujú postup umožňujúci dosiahnutie tohto cieľa.

80. Tento záver nie je spochybnený odsekom 2 článku 34 dohody ES – Tunisko, ktorý stanovuje, že „zmluvné strany uskutočňujú vzájomné konzultácie s cieľom uľahčiť pohyb kapitálu medzi [Úniou] a Tuniskom a úplne ho liberalizovať, *keď dôjde k vytvoreniu potrebných podmienok*“. [43]

81. Ako totiž uvádza Komisia, toto ustanovenie sa týka iba pohybu kapitálu iného než priamych investícií, ktoré sú upravené v odseku 1 tohto článku, ako napríklad poskytovanie finančných služieb a vstup cenných papierov na kapitálové trhy. Keďže sa predmetná vec týka priameho investovania upraveného v odseku 1 tohto článku, jeho odsek 2 nemá vplyv na priamy účinok odseku 1 tohto článku.

82. Pokiaľ ide po druhé o predmet a povahu dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon, ktoré v ich článku 1 ods. 1 preberajú názor Súdneho dvora, ktorý uviedol v bode 27 svojho rozsudku Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), domnievam sa, že vytvorenie pridruženia, prostredníctvom týchto ustanovení, medzi Úniou a jej členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou a Libanonskou republikou na strane druhej, predstavuje dodatočný dôvod na akceptovanie toho, že jeho predmet a povaha sú zlučiteľné s priamym účinkom uvedených článkov 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon.

83. Z týchto dôvodov sa domnievam, tak ako SECIL, švédska vláda a Komisia, že článok 34 dohody ES – Tunisko a článok 31 dohody ES – Libanon majú priamy účinok, na ktorý sa SECIL môže odvolať pred vnútroštátnym súdom.

C – *O piatej a deviatej prejudiciálnej otázke*

84. Vnútroštátny súd svojou piatou a deviatou otázkou smeruje k vymedzeniu dosahu článkov 89 dohody ES – Tunisko a 85 dohody ES – Libanon s cieľom zistiť, či do ich pôsobnosti patrí vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá nepovoľuje úplný alebo čiastočný odpočet, v závislosti od konkrétneho prípadu, dividend pochádzajúcich od spoločností, ktoré majú svoje sídlo alebo skutočné vedenie mimo Únie alebo EHP.

85. Článok 89 prvá zarážka dohody ES – Tunisko a článok 85 písm. a) dohody ES – Libanon stanovujú, že tieto dohody nemajú za následok rozšírenie výhod udelených jedným členským štátom v daňovej oblasti prostredníctvom dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

86. Na rozdiel od portugalskej vlády, ktorá v súvislosti s článkom 89 prvou zarážkou dohody ES – Tunisko odpovedá na túto otázku na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú podpísala s Tuniskou republikou, sa tak ako Komisia domnievam, že predmetom tohto ustanovenia je zabrániť tomu, aby bolo uplatňovanie pravidla stanoveného v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú Portugalská republika uzatvorila s *iným* štátom než s Tuniskou republikou, rozšírené na tuniského štátneho príslušníka, ktorého štát bydliska nie je zmluvnou stranou tejto druhej dohody.

87. SECIL sa však nesnaží získať výhodu priznávanú dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú Portugalská republika uzatvorila s iným štátom než s Tuniskou republikou.

43 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

88. To isté platí pre článok 85 písm. a) dohody ES – Libanon.

89. Články 89 druhá zarážka dohody ES – Tunisko a 85 písm. b) dohody ES – Libanon umožňujú zmluvným stranám týchto dohôd prijať alebo uplatniť každé opatrenie zamerané na zabránenie podvodom a daňovým únikom.

90. Keďže však vo veci samej neexistuje žiadne tvrdenie o daňovom podvode a o daňovom úniku, uvedené ustanovenia sa neuplatnia.

91. Napokon článok 89 tretia zarážka dohody ES – Tunisko a článok 85 písm. c) dohody ES – Libanon umožňujú portugalským daňovým orgánom uplatniť príslušné ustanovenia ich daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí sa nenachádzajú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto ich bydliska.

92. Podľa portugalskej vlády jej tieto ustanovenia umožňujú rozlišovať medzi daňovými poplatníkmi v závislosti od ich bydliska a od miesta, kde je investovaný ich kapitál.

93. Nestotožňujem sa s týmto výkladom uvedených ustanovení, ktorý im dodáva kritérium, ktoré by mohlo odôvodniť rozdielne zaobchádzanie, a síce miesto, kde je kapitál investovaný.

94. Okrem toho SECIL je spoločnosťou so sídlom v Portugalsku a predmetné ustanovenia neumožňujú, aby bola ako taká obeťou diskriminácie na základe usadenia jej dcérskych spoločností.

95. V tejto súvislosti pripomínam ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej „je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy zahraničného pôvodu, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v obidvoch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia“ [44].

96. Na základe toho navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na piatu a deviatu prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá nepovoľuje úplný alebo čiastočný odpočet, v závislosti od konkrétneho prípadu, dividend pochádzajúcich od spoločností, ktoré majú sídlo alebo skutočné vedenie mimo Únie alebo EHP, sa nemôže zakladať na článku 89 dohody ES – Tunisko ani na článku 85 dohody ES – Libanon.

D – *O štvrtej, šiestej, ôsmej a desiatej prejudiciálnej otázke*

97. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou, šiestou, ôsmou a desiatou otázkou pýta, či sa článok 34 dohody ES – Tunisko a článok 31 dohody ES – Libanon majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá vyhradzuje právo na odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov zo zisku na prípad, keď má spoločnosť vyplácajúca dividendy svoje sídlo alebo skutočné vedenie na portugalskom území, alebo je usadená v inom členskom štáte Únie alebo EHP, a v prípade kladnej odpovede sa pýta na dôsledky, ktoré z toho treba vyvodiť.

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

1. O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu, ktorý je zaručený článkami 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon, v predmetnej portugalskej právnej úprave

98. Ako som nedávno uviedol v bode 27 mojich návrhov vo veci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), Súdny dvor hľadá v oblasti priameho zdanenia a základných slobôd existenciu diskriminácie vo forme obmedzenia, a síce obmedzenia základných slobôd, ktoré vyplýva z rozdielneho zaobchádzania medzi daňovými poplatníkmi, ktorí sa nachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách alebo z rovnakého zaobchádzania s daňovými poplatníkmi, ktorí sa nachádzajú v odlišných situáciách.

99. To členským štátom umožňuje odôvodniť predmetné opatrenie, opierajúc sa o jeden alebo o viaceré naliehavé dôvody všeobecného záujmu definované v judikatúre, na základe ktorých zvyčajne nie je možné odôvodniť diskrimináciu, keďže tá môže byť odôvodnená len na základe jedného z dôvodov výslovne uvedených v zmluve o FEÚ, a síce z dôvodu verejného poriadku, verejnej bezpečnosti a verejného zdravia, ktoré sú v daňovej oblasti málo užitočné.

100. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora v tejto súvislosti vyplýva, že voľný pohyb kapitálu obmedzujú vnútroštátne opatrenia, „ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch“ [45].

101. Ako Súdny dvor rozhodol v bode 46 rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), „aby bolo možné určiť, či je rozdielne daňové zaobchádzanie diskriminačné, je… potrebné skúmať, či sa dotknuté spoločnosti vzhľadom na sporné vnútroštátne opatrenie nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že diskriminácia spočíva v uplatnení rôznych pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na rôzne situácie“.

102. Pokiaľ ide o zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia, Súdny dvor opakovane rozhodol, že článok 63 ZFEÚ ukladá „členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť zabezpečiť rovnocenné zaobchádzanie s dividendami, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti“ [46].

103. Ako uvádza vnútroštátny súd, v predmetnej veci článok 46 CIRC vyhradzuje právo na odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend vyplácaným portugalským spoločnostiam, ktoré spĺňajú určité minimálne požiadavky týkajúce sa výšky podielu na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti, hodnoty a doby vlastnenia tohto podielu. [47] Toto odstránenie má formu úplného odpočtu daných dividend zo zdaniteľného zisku portugalských spoločností. Čiastočný odpočet vo výške 50 % je týmto ustanovením stanovený pre prípad, keď jedna z týchto minimálnych požiadaviek nie je splnená.

104. Toto právo na úplný alebo čiastočný odpočet je však možné iba v prípade, keď má vyplácajúca spoločnosť svoje sídlo alebo skutočné vedenie na portugalskom území, alebo ak má svoje sídlo v inom členskom štáte Únie alebo EHP.

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

46 — Rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 72), ako aj Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60).

47 — Je potrebné, aby prijímajúca spoločnosť priamo vlastnila podiel na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti, ktorý zodpovedá aspoň 10 % alebo minimálnej hodnote 20 000 000 EUR a aby ho vlastnila aspoň jeden rok.

105. Naopak, spoločnosti prijímajúce dividendy od spoločnosti, ktorá má, tak ako Ciments de Gabés a Ciments de Sibline, svoje sídlo alebo skutočné vedenie v tretej krajine, ako je Tunisko alebo Libanon, podliehajú dani z príjmu právnických osôb vo výške 23 %, s výnimkou prípadu, keď sa uplatňuje znížená daň na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

106. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Portugalská republika takúto dohodu s Libanonskou republikou neuzatvorila a že článok 10 ods. 2 dohody uzatvorenej s Tuniskou republikou stanovuje maximálnu sadzbu 15 %.

107. Z vyššie uvedeného vyplýva, že skutočná sadzba zdanenia dividend je stanovená (pre dividendy tuniského pôvodu na maximálnu výšku 15 % a na 23 % pre dividendy libanonského pôvodu), zatiaľ čo z dividend, ktoré majú portugalský pôvod, pôvod v EU alebo v EHP, je daň buď 0 % (úplný odpočet) alebo 11,5 % (čiastočný odpočet o 50 %).

108. Existuje teda rozdielne zaobchádzanie medzi portugalskými daňovými poplatníkmi v závislosti od pôvodu dividend, ktoré dostávajú.

109. Okrem toho je nepochybné, že SECIL sa nachádza v objektívne porovnateľnej situácii s portugalským daňovým poplatníkom, ktorý dostáva dividendy portugalského pôvodu alebo z členského štátu Únie či EHP. [48]

110. Na základe toho rozdielne zaobchádzanie, ktoré vyplýva z portugalskej právnej úpravy vo veci samej, predstavuje obmedzenie zakázané článkami 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon.

2. O uplatniteľnosti klauzuly „standstill“ stanovenej v článku 33 dohody ES – Libanon

111. Ako uvádza švédska vláda, dohoda ES – Libanon na rozdiel od dohody ES – Tunisko stanovuje vo svojom článku 33 klauzulu „standstill“, ktorá je obdobná klauzule článku 64 ods. 1 ZFEÚ.

112. Článok 31 dohody ES – Libanon totiž zabezpečuje voľný pohyb kapitálu iba „ak člán[o]k 33… nestanovuj[e] inak“, pričom ten v odseku 1 uvádza, že „článok 31… nemá vplyv na uplatňovanie akýchkoľvek obmedzení, ktoré existujú medzi stranami ku dňu nadobudnutia platnosti tejto dohody, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi nimi týkajúci sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy“.

113. Odsek 2 tohto článku dodáva, že „transfer investícií do zahraničia vykonaný v Libanone obyvateľmi [Únie] alebo v [Únii] obyvateľmi Libanonu a akýkoľvek zisk z toho však nesmie byť dotknutý“.

114. Keďže sa predmetná vec týka zaobchádzania s dividendami, ktoré Ciments de Sibline vyplatila svojmu portugalskému akcionárovi, dividendami z podielov na zisku vyplývajúceho z investícií vykonaných v Libanone osobou s bydliskom v Únii v zmysle článku 33 ods. 2 dohody ES – Libanon, domnievam sa, že klauzula „standstill“ sa v predmetnom prípade neuplatňuje.

115. Napokon je potrebné preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené.

48 — Pozri bod 95 týchto návrhov.

3. O odôvodnení obmedzenia

116. Vnútroštátny súd sa svojou šiestou a desiatou otázkou pýta, či obmedzenie voľného pohybu kapitálu zaručeného dohodami ES – Tunisko a ES – Libanon môže byť odôvodnené, keďže neexistuje dohoda o spolupráci, ktorá by bola rovnocenná s dohodou stanovenou v smernici Rady 77/799 [49].

117. Je zvláštne, že s výnimkou článku 28 dohody ES – Tunisko a článku 27 dohody ES – Libanon, ktoré stanovujú možnosť odôvodniť obmedzenie voľného pohybu tovarov v takmer rovnakom znení ako článok 36 ZFEÚ, tieto dohody nestanovujú žiadne odôvodnenie, ktoré by zodpovedalo odôvodneniam v článkoch 45 ods. 3 ZFEÚ, 52 ods. 1 ZFEÚ, článku 62 ZFEÚ a článku 65 ods. 1 písm. b) a ods. 2 ZFEÚ, teda verejnému poriadku, verejnej bezpečnosti a verejnému zdraviu.

118. Aj tu však možno použiť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa vzťahov medzi priamym vnútroštátnym zdaňovaním a ustanoveniami Zmluvy o FEÚ o slobodách pohybu (a presnejšie o slobode usadiť sa, slobode poskytovania služieb a voľnom pohybe kapitálu) [50] na problematiku, ktorá je vznesená v predmetnej veci.

119. Už som uviedol, že je malá pravdepodobnosť, aby boli spomínané obmedzenia voľného pohybu, stanovené vnútroštátnymi opatreniami z oblasti priamych daní, odôvodnené na základe dôvodov súvisiacich s verejným poriadkom, verejnou bezpečnosťou alebo verejným zdravím. Ako dôkaz iba uvádzam, že žiaden z približne 250 rozsudkov Súdneho dvora týkajúcich sa zlučiteľnosti vnútroštátnych daňových opatrení so Zmluvou o FEÚ sa nikdy nezakladal na prítomnosti alebo na absencii týchto odôvodnení.

120. Všetky ostatné odôvodnenia (alebo naliehavé dôvody všeobecného záujmu), ktoré boli v centre týchto konaní, boli postupne začlenené do práva Únie (najprv teoreticky, neskôr v konkrétnych prípadoch) samotnou judikatúrou Súdneho dvora, či už ide o koherenciu daňového systému, o potrebu zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a bojovať proti podvodom a daňovým únikom, alebo o zabezpečenie rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci.

121. V tejto súvislosti sa odkaz vnútroštátneho súdu na smernicu 77/799 (ktorú kvalifikuje ako „dohodu o spolupráci“) vzťahuje priamo na odôvodnenie obmedzení slobôd pohybu potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a bojovať proti daňovým únikom a podvodom, ktorými sa Zmluva o FEÚ nezaoberá. Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa výkladu Zmluvy o FEÚ je o to viac uplatniteľná v predmetnej veci, že ide o voľný pohyb kapitálu, ktorý je na základe Zmluvy o FEÚ uplatniteľný vo vzťahoch s tretími krajinami.

122. Práve v súvislosti so vzťahmi s tretími krajinami Súdny dvor akceptoval odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu, pričom to odmietal voči obmedzeniam pohybu medzi členskými štátmi. V mnohých rozsudkoch totiž Súdny dvor rozhodol, že smernica 77/799 umožňovala členským štátom zabezpečiť účinný výber daní bez toho, aby bolo potrebné použiť obmedzenia voľného pohybu kapitálu. Neuplatniteľnosť smernice na tretie krajiny, samozrejme, zmenila tento stav, okrem prípadu stanoveného Súdnym dvorom, keď existuje dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia obsahujúca ustanovenia o administratívnej spolupráci medzi tretím štátom a členským štátom sporného daňového opatrenia. [51]

49 — Táto smernica bola zrušená a nahradená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní (Ú. v. EÚ L 64, s. 1).

50 — Pretože voľný pohyb tovarov nie je dotknutý priamym zdaňovaním.

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

123. Ako uvádza portugalská a švédska vláda, opierať sa o mlčanie dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon s cieľom vylúčiť každé odôvodnenie obmedzenia voľného pohybu kapitálu by malo za následok vytvorenie režimu pre pohyby kapitálu smerom do Tuniska a Libanonu alebo z týchto krajín, ktorý by bol voľnejší než režim existujúci v prípade pohybov kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami, v súvislosti s ktorými môžu naliehavé dôvody všeobecného záujmu odôvodniť určité obmedzenia, o ktorých rozhodli členské štáty.

124. Ako rozhodol Medzinárodný súdny dvor v rozsudku z 25. septembra 1997 vo veci Gabčíkovo – Nagymaros (Maďarsko/Slovensko) v súvislosti s povinnosťou strán vykonať zmluvy „v dobrej viere“ v súlade s požiadavkami článku 26 Viedenského dohovoru, [52] „tento prvok implikuje, že v konkrétnom prípade majú prevážiť účel zmluvy a úmysel strán pri jej uzatváraní nad jej doslovnou aplikáciou. Princíp dobromyseľnosti zaväzuje strany vykonávať zmluvu rozumným spôsobom a tak, aby sa dosiahol jej účel“ [53].

125. Keďže sa mi zdá veľmi nepravdepodobné, že by tvorcovia dohody ES – Tunisko a ES – Libanon chceli priznať úplnú voľnosť pohybom kapitálu medzi Úniou a týmito dvoma krajinami, zatiaľ čo by mohli byť uložené určité obmedzenia pohybom kapitálu medzi členskými štátmi alebo medzi členskými štátmi a tretími krajinami, domnievam sa, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu by neporušovalo dohody ES – Tunisko a ES – Libanon, ak by bolo odôvodnené jedným z naliehavých dôvodov všeobecného záujmu [54] a presnejšie tými, ktoré uvádza vnútroštátny súd.

126. V tejto súvislosti sa portugalská vláda podporovaná švédskou vládou pri odôvodnení obmedzenia, o aké ide vo veci samej, odvoláva na účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, keďže ani s Tuniskou republikou, ani s Libanonskou republikou neexistuje nástroj administratívnej spolupráce, ktorý by bol obdobný smernici 77/799.

127. Portugalská vláda spresňuje, že medzi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou nie je uzatvorená dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia a že mechanizmus výmeny informácií, stanovený v článku 25 dohody medzi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, nie je pre štáty záväzný, tak ako je to podľa uvedenej smernice.

128. Keďže články 89 druhá zarážka dohody ES – Tunisko a 85 písm. b) dohody ES – Libanon umožňujú každej zo strán prijať a uplatniť každé opatrenie na zabránenie daňovým podvodom a daňovým únikom, domnievam sa, z dôvodu uvedeného v bode 90 týchto návrhov, že každé odôvodnenie vychádzajúce z tohto základu treba v predmetnej veci hneď zamietnuť.

129. Dodávam, že judikatúra Súdneho dvora pripúšťa toto odôvodnenie iba pre ustanovenia, ktorých špecifickým cieľom je vylúčiť z daňového zvýhodnenia čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť daňové právo, o čo v prejednávanej veci vôbec nešlo. [55] Okrem toho predmetné odôvodnenie nebolo nikdy prijaté v prípade všeobecnej domnienky daňového podvodu.

52 — Pozri tiež v tomto zmysle článok 26 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve medzi štátmi a medzinárodnými organizáciami alebo medzi medzinárodnými organizáciami, podpísaný vo Viedni 21. marca 1986, ako aj rozsudky Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, bod 47) a Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, bod 43).

53 — MSD 1997, s. 7, bod 142.

54 — Súdny dvor už akceptoval, že odôvodnenie obmedzenia je možné na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu v kontexte asociačnej dohody EHS – Turecko. Pozri napríklad rozsudky Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, bod 40) a Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, bod 37).

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

130. Pokiaľ ide o odôvodnenie založené na účinnosti daňových kontrol v kontexte pohybov kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, Súdny dvor už rozhodol, že toto odôvodnenie „je prípustné, len ak podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňovej výhody od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, a najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu poskytnúť informácie sa zdá byť nemožné získať tieto informácie od tohto posledného uvedeného štátu“ [56].

131. Ako uvádza vnútroštátny súd, článok 46 CIRC vyhradzuje právo na odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia podielov na zisku vyplácaných portugalským spoločnostiam, ktoré spĺňajú určité minimálne požiadavky týkajúce sa výšky podielu na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti, hodnoty a doby vlastnenia tohto podielu. [57]

132. V predmetnej veci portugalská vláda ani vnútroštátny súd netvrdia, že poskytnutie danej výhody závisí „od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu“ [58].

133. Ak by mal vnútroštátny súd dospieť v tomto bode k opačnému záveru, portugalská vláda by sa mohla odvolať na účinnosť daňových kontrol, ale iba vo vzťahu k dividendám získaným od Ciments de Sibline, pretože neexistuje „zmluvná povinnosť [zo strany Libanonu] poskytnúť informácie“ [59].

134. Inak by to bolo v prípade dividend vyplatených od Ciments de Gabés, pretože článok 25 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou stanovuje mechanizmus výmeny informácií [60].

135. Treba však spresniť, že ak poskytnutie predmetnej výhody závisí od splnenia podmienok, ktoré príslušné daňové orgány dotknutých tretích krajín nie sú schopné potvrdiť, pretože napríklad nejde o informácie, ktorých získanie patrí do ich právomoci, poskytnutie tejto výhody nemôže byť odmietnuté bez toho, aby bola daňovému poplatníkovi daná možnosť predložiť potrebné informácie.

136. Na záver odmietnutie odstránenia alebo obmedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia právnou úpravou, o akú ide vo veci samej, nemôže byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

4. O dôsledkoch vyplývajúcich z porušenia článku 34 dohody ES – Tunisko a článku 31 dohody ES – Libanon

137. Za predpokladu, že by Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, porušuje články 34 dohody ES – Tunisko a 31 dohody ES – Libanon, vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru aj otázku, či je povinný uplatniť mechanizmus úplného odpočtu, stanovený v článku 46 ods. 1 CIRC, na dividendy, ktoré SECIL získala od Ciments de Gabés a Ciments de Sibline.

56 — Rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 84). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 67).

57 — Pozri bod 103 a poznámku pod čiarou 47 týchto návrhov.

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

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

60 — Pozri body 85 až 87 týchto návrhov.

138. Na úvod treba pripomenúť, že „z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s právom Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré sú daňovníkom priznané ustanoveniami práva Únie zakazujúcimi takéto dane, ako boli vyložené Súdnym dvorom. Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie“ [61].

139. Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že „ak členský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Únie, jednotlivci majú právo na vrátenie nielen neprávom vybranej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou“ [62].

140. Existuje jediná výnimka z tohto pravidla, konkrétne prenesenie dane na iné subjekty, [63] a pri neexistencii právnej úpravy na úrovni Únie podlieha vnútroštátnym procesným pravidlám, s výhradou dodržania zásad ekvivalencie a efektivity. [64]

141. To platí aj pokiaľ ide o dane vybrané v rozpore s euro-stredomorskými dohodami, ktoré „tvoria neoddeliteľnú súčasť… právneho poriadku [Únie]“ [65].

142. Portugalské daňové orgány sú v tomto zmysle povinné vrátiť SECIL, spolu s úrokmi, sumy vybrané pri porušení článku 34 dohody ES – Tunisko a článku 31 dohody ES – Libanon.

143. Tieto sumy zodpovedajú rozdielu medzi sumou zaplatenou zo strany SECIL a sumou, ktorú by zaplatila, ak by dividendy vyplatené od Ciments de Gabés a Ciments de Sibline boli považované za dividendy platené spoločnosťami, ktoré majú sídlo alebo skutočné vedenie na území Únie alebo EHP.

144. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na štvrtú, šiestu, ôsmu a desiatu otázku tak, že článok 34 dohody ES – Tunisko a článok 31 dohody ES – Libanon musia byť vykladané v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá vyhradzuje právo na odstránenie (úplné alebo čiastočné) dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplatených podielov na zisku na prípad, keď vyplácajúca spoločnosť má svoje sídlo alebo skutočné vedenie na portugalskom území alebo má svoje sídlo v inom členskom štáte Únie alebo v EHP. Sumy vybrané pri porušení týchto ustanovení musia byť vrátené spolu s úrokom daňovému poplatníkovi.

E – *O jedenástej a dvanástej prejudiciálnej otázke*

145. Vnútroštátny súd sa svojou jedenástou a dvanástou otázkou pýta, či sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá neumožňuje odpočítať zo základu dane dividendy vyplatené spoločnosťami, ktoré majú sídlo alebo skutočné vedenie mimo územia Únie alebo EHP, zatiaľ čo to umožňuje v prípade, keď spoločnosti vyplácajúce dividendy majú svoje sídlo a skutočné vedenie v členskom štáte Únie alebo v EHP.

146. Ako som vysvetlil v bodoch 40 až 57 týchto návrhov, ustanovenia Zmluvy o FEÚ sa uplatňujú iba v rozsahu, v akom sú zlučiteľné s ustanoveniami dohôd ES – Tunisko a ES – Libanon, čo podľa mňa platí v prípade článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

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

62 — Rozsudok Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 28). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Littlewoods Retail a i. (C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25), ako aj Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, bod 21).

63 — Pozri rozsudok Lady & Kid a i. (C-398/09, EU:C:2011:540, bod 20).

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

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

147. Z rovnakých dôvodov, ako sú dôvody uvedené v bodoch 98 až 110, a 116 až 144 týchto návrhov sa domnievam, že vnútroštátna právna úprava, akou je portugalská právna úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré nemôže byť odôvodnené.

F – *O trinástej prejudiciálnej otázke*

148. Vnútroštátny súd sa svojou trinástou otázkou pýta na uplatniteľnosť klauzuly „standstill“ uvedenej v článku 64 ZFEÚ vo veci samej.

149. Pripomínam, že dohoda ES – Tunisko neobsahuje klauzulu „standstill“, ktorá by bola porovnateľná s klauzulou stanovenou v článku 64 ZFEÚ a klauzula „standstill“ uvedená v článku 33 dohody ES – Libanon nie je taká rozsiahla ako klauzula stanovená v článku 64 ZFEÚ.

150. K prednosti uplatňovania Zmluvy o FEÚ dôjde iba v prípade rozporu s ustanoveniami medzinárodného práva a sekundárneho práva Únie, ktoré predstavujú dohody ES – Tunisko a ES – Libanon, čo podľa môjho názoru nie je prípad prejednávanej veci.

151. Článok 64 ZFEÚ totiž umožňuje, no neukladá uplatňovanie obmedzení pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ktoré platia k 31. decembru 1993. Nič teda nebráni členským štátom, aby od nich odstúpili jednostranne, alebo, ako v predmetnom prípade uvádza švédska vláda a Komisia, v medzinárodnej dohode, a to úplne (ako v dohode ES – Tunisko) alebo čiastočne (ako v dohode ES – Libanon).

152. Na túto otázku preto nie je potrebné odpovedať.

153. Ak by však Súdny dvor rozhodol inak, bude treba preskúmať, či sú splnené podmienky článku 64 ZFEÚ.

154. Podľa jeho odseku 1 „ustanovenia článku 63 sa prijmú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy“.

155. Portugalská vláda v tejto súvislosti uvádza, že hoci sa predmetná vec týka článku 46 CIRC v jeho znení platnom v roku 2009, obdobné ustanovenie existovalo už k 31. decembru 1993.

156. Ako Súdny dvor rozhodol v bode 47 rozsudku Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), „pokiaľ ide o časové kritérium stanovené článkom 64 ods. 1 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že hoci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom Únie, je úlohou Súdneho dvora, aby poskytol kritériá na výklad pojmu z práva Únie, ktorý predstavuje odkaz pre uplatnenie výnimky stanovenej v práve Únie na ‚súčasnú‘ vnútroštátnu právnu úpravu k stanovenému dátumu“.

157. V zmysle ustálenej judikatúry „nie každé vnútroštátne opatrenie prijaté po takto stanovenom dátume je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným aktom Únie. Na ustanovenie, ktoré je vo svojej podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd stanovených právom Únie obsiahnuté v skoršej právnej úprave, sa totiž výnimka vzťahuje. Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno postaviť na roveň

právnej úprave existujúcej k dátumu zvolenému predmetným aktom [Únie]“ [66].

158. Ak by Súdny dvor prijal záver o uplatniteľnosti článku 64 ZFEÚ, vnútroštátnemu súdu by prináležalo overiť, či ustanovenie, ktoré sa vo svojej podstate zhoduje s ustanovením článku 46 CIRC v tom zmysle, že odmieta odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend vyplácaných z tretích krajín, platilo k 31. decembru 1993. Iba v tom prípade by sa na obmedzenie zavedené článkom 46 CIRC vzťahovala klauzula „standstill“ stanovená v článku 64 ZFEÚ.

G – *O štrnástej prejudiciálnej otázke*

159. Vnútroštátny súd sa svojou štrnástou otázkou pýta, či klauzula „standstill“ stanovená v článku 64 ZFEÚ nie je uplatniteľná v prípade, keď Portugalská republika zaviedla režim daňových úľav zmluvnej povahy pre investície do zahraničia, stanovený v článku 41 ods. 5 písm. b) EBF a režim stanovený v článku 42 EBF pre dividendy pochádzajúce z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z východného Timoru.

160. Táto otázka vychádza z názoru SECIL, podľa ktorého Portugalská republika nemohla odmietať klauzulu „standstill“ len pre prípady, v ktorých by sa uplatňovali osobitné daňové režimy stanovené v článku 41 ods. 5 písm. b) a článku 42 EBF.

161. Vzhľadom na moju odpoveď na predchádzajúce otázky si nemyslím, že je potrebné odpovedať na štrnástu otázku.

162. To platí o to viac, že ako tvrdí Komisia existencia režimu osobitných daňových úľav pre investície zmluvnej povahy a pre dividendy pochádzajúce z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z východného Timoru, nie je v predmetnej veci relevantnou skutočnosťou.

163. Tieto režimy vedú k tomu, že Portugalská republika už nemôže uplatniť na dividendy získané z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z východného Timoru svoj všeobecný režim týkajúci sa dividend získaných z tretích krajín, ale musí uplatniť tento osobitný režim. Nemožno z toho vyvodiť záver, že prijatím týchto osobitných režimov sa Portugalská republika rozhodla upustiť od možnosti uplatniť klauzulu „standstill“ stanovenú v článku 64 ZFEÚ, ktorej dosah možno obmedziť.

164. Ak by sa tu kládla otázka o rovnosti zaobchádzania, patrila by výlučne do vnútroštátneho práva a spadala by do právomoci portugalských súdov.

VI – **Návrh**

165. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon), takto:

1. Článok 31 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998 a článok 30 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi

66 — Rozsudok Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 48). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41), ako aj A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49).

na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006, nie sú uplatniteľné vo veci samej, ktorá patrí výlučne do pôsobnosti voľného pohybu kapitálu.

2. Článok 34 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998, ako aj články 31 a 33 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006 sú jasnými, presnými a bezpodmienečnými ustanoveniami a majú priamy účinok.

3. Článok 34 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998, ako aj články 31 a 33 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006 sa musia vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá vyhradzuje právo na odstránenie (úplné alebo čiastočné) dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov na zisku na prípad, keď má vyplácajúca spoločnosť svoje sídlo alebo skutočné vedenie na území Portugalska, alebo keď je usadená v inom členskom štáte Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru. Sumy vybrané pri porušení týchto ustanovení musia byť vrátené spolu s úrokom daňovému poplatníkovi.

4. Vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá nepovoľuje úplný alebo čiastočný odpočet, v závislosti od konkrétneho prípadu, dividend pochádzajúcich zo spoločností, ktoré majú svoje sídlo alebo skutočné vedenie mimo Únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru, sa nemôže zakladať na článku 89 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998, ani na článku 85 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006.

5. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá vyhradzuje právo na odstránenie (úplné alebo čiastočné) dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov na zisku na prípad, keď má vyplácajúca spoločnosť svoje sídlo alebo skutočné vedenie na území Portugalska alebo keď je usadená v inom členskom štáte Únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru. Sumy vybrané pri porušení tohto ustanovenia musia byť vrátené spolu s úrokom daňovému poplatníkovi.