Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 27. januarja 2016 [1]

Zadeva C-464/14

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
proti
Fazenda Pública
(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska))

„Predhodno odločanje — Evro-mediteranski sporazum o pridružitvi — Sporazum ES-Tunizija — Sporazum ES-Libanon — Prosti pretok kapitala — Omejitve“

I – **Uvod**

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 PDEU in 64 PDEU ter členov 31, 34 in 89 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ) [2] (v nadaljevanju: Sporazum ES-Tunizija), ter členov 31, 33 in 85 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourgu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES) [3] (v nadaljevanju: Sporazum ES-Libanon).

2. V primerjavi s predhodnimi zadevami, v katerih so bila postavljena vprašanja glede razlage evro-mediteranskih sporazumov, se v tej zadevi postavlja vprašanje glede prostega pretoka kapitala, zato je ta zadeva povezana z uporabo hkrati določb Pogodbe DEU in določb navedenih sporazumov. Sodišče bo moralo torej prvič preučiti vprašanje v zvezi z morebitno prednostno uporabo enih določb v primerjavi z drugimi.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 28, str. 187.

3 — UL L 143, str. 1.

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

1. Pogodba DEU

3. Člen 63(1) PDEU določa:

„V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.“

4. Člen 64(1) PDEU, ki uvaja klavzulo „standstill“, določa:

„Določbe člena 63 ne posegajo v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala. […]“

5. Člen 65 od (1) do (3) PDEU določa:

„1. Določbe člena 63 ne posegajo v pravice držav članic, da:

(a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

(b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve in bonitetnega nadzora finančnih institucij, ali določijo postopke za prijavo pretoka kapitala za namene upravnih ali statističnih informacij ali sprejmejo ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda ali javne varnosti.

2. Določbe tega poglavja ne posegajo v veljavnost tistih omejitev pravice do ustanavljanja, ki so združljive s Pogodbama.

3. Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63.“

2. Sporazum ES-Tunizija

6. Člen 31 Sporazuma ES-Tunizija iz naslova III „Pravica do ustanavljanja in opravljanja storitev“ določa:

„1. Pogodbenice se dogovorijo o razširitvi področja uporabe sporazuma, tako da se vključita pravica do ustanavljanja družb ene pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice in liberalizacija storitev, ki jih družbe ene pogodbenice ponujajo prejemnikom storitev v drugi pogodbenici.

2. Pridružitveni svet bo izdelal priporočila, potrebna za izvajanje cilja iz odstavka 1.

Pri pripravi teh priporočil bo Pridružitveni svet upošteval izkušnje, ki so bile pridobljene z vzajemnim priznavanjem v zvezi z obravnavo države z največjimi ugodnostmi, in obveznosti posamezne pogodbenice v skladu s Splošnim sporazumom o trgovini s storitvami, priloženim Sporazumu o ustanovitvi [Svetovne trgovinske organizacije (STO)] (v nadaljnjem besedilu: GATS), in zlasti obveznosti iz njegovega člena V.

3. Pridružitveni svet bo najpozneje pet let po začetku veljavnosti tega sporazuma prvič preučil uresničitev tega cilja.“

7. Člen 34 tega sporazuma, ki je v poglavju I z naslovom „Tekoča plačila in pretok kapitala“ pod naslovom IV tega sporazuma, naslovljenim „Določbe o plačilih, kapitalu, konkurenci in druge gospodarske določbe“, določa:

„1. Glede transakcij na kapitalskem računu [Unija] in Tunizija od začetka veljavnosti tega sporazuma zagotovita prosti pretok kapitala v zvezi z neposrednimi naložbami v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, kakor tudi likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.

2. Pogodbenice se med seboj posvetujejo z namenom olajšati in popolnoma liberalizirati pretok kapitala med [Unijo] in Tunizijo, ko bodo izpolnjeni potrebni pogoji.“

8. Člen 89 navedenega sporazuma, ki je v poglavju I pod naslovom VIII tega sporazuma, naslovljenim „Institucionalne, splošne in končne določbe“, določa:

„Nobena določba tega sporazuma ne bo povzročila:

— razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanjo zavezujoč,

— preprečitve, da pogodbenica sprejme ali uporabi kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom,

— izpodbijanja [oviranja] pravice pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezance, ki niso v enakem položaju, kar zadeva njihov kraj prebivanja.“

3. Sporazum ES-Libanon

9. Člen 31 Sporazuma ES-Libanon, ki je v poglavju 1, naslovljenim „Tekoča plačila in pretok kapitala“, pod naslovom IV tega sporazuma, naslovljenim „Določbe o plačilih, kapitalu, konkurenci in druge gospodarske določbe“, določa:

„V okviru določb tega sporazuma in ob upoštevanju določb členov 33 in 34 med [Unijo] na eni strani in Libanonom na drugi strani ni omejitev pretoka kapitala in ne diskriminacije na podlagi državljanstva ali stalnega bivališča njunih državljanov oziroma na podlagi kraja naložbe tega kapitala.“

10. Člen 33 istega poglavja 1 tega sporazuma določa:

„1. Ob upoštevanju drugih določb tega sporazuma in drugih mednarodnih obveznosti [Unije] in Libanona določbe členov 31 in 32 ne posegajo v uporabo omejitev, ki obstajajo med njima ob začetku veljavnosti tega sporazuma, glede pretoka kapitala med njima, ki vključuje neposredne naložbe, vključno v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejetje vrednostnih papirjev na kapitalske trge.

2. To pa ne vpliva na prenos naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti [Unije] ali rezidenti Libanona v [Uniji], v tujino in kakršen koli iz tega izhajajoč dobiček.“

11. Člen 85 navedenega sporazuma iz naslova VIII, naslovljenega „Institucionalne, splošne in končne določbe“, določa:

„V zvezi z neposrednim obdavčevanjem nobena določba tega sporazuma ne povzroči:

(a) razširitve fiskalnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanjo zavezujoč;

(b) preprečitve, da pogodbenica sprejme ali uporabi kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom;

(c) izpodbijanja [oviranja] pravice pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezance, ki niso v enakem položaju, zlasti kar zadeva njihov kraj prebivanja.“

B – *Mednarodno javno pravo*

12. V skladu s členom 1 Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb z dne 23. maja 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, zv. 1155, str. 331, v nadaljevanju: Dunajska konvencija), naslovljenim „Področje uporabe te konvencije“, se ta konvencija uporablja za mednarodne pogodbe med državami.

13. Člen 30 te konvencije, naslovljen „Uporaba nadaljnjih mednarodnih pogodb o istem predmetu“, določa:

„1. Ob upoštevanju 103. člena Ustanovne listine Združenih narodov se pravice in obveznosti držav pogodbenic iz nadaljnjih mednarodnih pogodb o istem predmetu določajo v skladu z naslednjimi odstavki.

[…]

3. Če so vse pogodbenice prejšnje mednarodne pogodbe tudi pogodbenice poznejše mednarodne pogodbe in prejšnja mednarodna pogodba ni prenehala veljati ali se začasno prenehala uporabljati v skladu z 59. členom, se prejšnja mednarodna pogodba uporablja le, če so njene določbe v skladu z določbami poznejše mednarodne pogodbe.

4. Če pogodbenice prejšnje mednarodne pogodbe niso vse tudi pogodbenice poznejše mednarodne pogodbe:

(a) se v odnosih med državami pogodbenicami, ki so pogodbenice obeh mednarodnih pogodb, uporablja pravilo iz prejšnjega odstavka;

(b) vzajemne pravice in obveznosti v odnosih med pogodbenico obeh mednarodnih pogodb in pogodbenico ene same mednarodne pogodbe ureja mednarodna pogodba, katere pogodbenici sta obe.“

C – Portugalsko pravo

14. Člen 46 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, v nadaljevanju: CIRC), naslovljen „Odprava ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenega dobička“, je v različici, ki je veljala leta 2009, določal:

„1. Pri ugotavljanju obdavčljivega dobička gospodarskih družb ali družb po civilnem pravu, ki imajo gospodarsko obliko, zadrug in javnih podjetij s sedežem ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju, se izvzamejo dohodki, vključeni v davčno osnovo, ki ustrezajo razdeljenemu dobičku, če so izpolnjeni ti pogoji:

(a) družba, ki razdeli dobiček, ima sedež ali dejansko upravo na istem ozemlju ter je zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in ni oproščena tega davka oziroma je zavezanka za plačilo davka iz člena 7;

(b) subjekt, ki je prejel dobiček, ni zajet v sistem davčne preglednosti iz člena 6;

(c) subjekt, ki je prejel dobiček, ima neposredno kapitalsko udeležbo v družbi, ki deli dobiček, in sicer vsaj 10 % osnovnega kapitala oziroma v nabavni vrednosti vsaj 20.000.000 EUR in je to udeležbo neprekinjeno ohranjal v letu, preden je bil dobiček dan na razpolago, oziroma, če je to udeležbo pridobil pred manj kot enim letom, jo je ohranil toliko časa, kolikor je potrebno za dopolnitev tega obdobja.

[…]

5. Določbe odstavka 1 se uporabljajo tudi, kadar ima subjekt, ki je rezident na portugalskem ozemlju, delež osnovnega kapitala subjekta, ki je rezident druge države članice Evropske unije pod pogoji, navedenimi v tem odstavku, če oba subjekta izpolnjujeta zahteve iz člena 2 Direktive [Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147)].

6. Določbe iz odstavkov od 1 do 5 se uporabljajo tudi za obdavčljive dohodke, ki ustrezajo razdeljenemu dobičku stalne poslovne enote na portugalskem ozemlju v lasti subjekta, ki je rezident druge države članice Evropske unije in ima delež osnovnega kapitala subjekta, ki je rezident države članice Evropske unije pod pogoji, navedenimi v teh odstavkih, če oba subjekta izpolnjujeta zahteve in pogoje iz člena 2 Direktive 90/435.

[…]

8. Izvzem, na kateri napotuje odstavek 1, znaša zgolj 50 % dohodkov, vključenih v obdavčljiv dobiček, ki ustrezajo:

(a) razdeljenemu dobičku, če ni izpolnjen noben od pogojev iz točk (b) in (c) tega odstavka, pa tudi dohodkom, ki jih družbenik pridobi na podlagi pogodbe o prenosu dividend, ki jih pridobi družba, če je v obeh primerih izpolnjen pogoj iz odstavka 1, točka (a);

(b) dobičku, ki ga razdeli subjekt, ki je rezident druge države članice Evropske unije, če ta subjekt izpolnjuje pogoje, določene v členu 2 Direktive 90/435 in ni izpolnjena nobena od zahtev, določenih v odstavku 1, točka (c).

[…].“

15. Kar zadeva davčne ugodnosti za naložbe, ki izhajajo iz pogodbe, sklenjene med Portugalsko in davčnim zavezancem, je bilo v členu 41(5)(b) ureditve davčnih ugodnosti (Estatuto dos Benefícios Fiscais, v nadaljevanju: EBF) v različici, ki je veljala leta 2009, določeno:

„5. Nosilcem naložbenih projektov […] je mogoče odobriti te davčne ugodnosti:

[…]

(b) Odprava ekonomskega dvojnega obdavčevanja pod pogoji, določenimi v členu 46 CIRC, v času trajanja pogodbe, kadar se naložba izvede kot ustanovitev ali prevzem tujih družb.“

16. Člen 42 EBF, naslovljen „Odprava ekonomskega dvojnega obdavčevanja dobička, ki ga razdelijo družbe rezidentke afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalščina, in Demokratične republike Vzhodni Timor“, v različici, ki je veljala leta 2009, določa:

„1. Izvzem iz člena 46(1) CIRC se uporablja za dobiček, ki ga hčerinske družbe, ki so rezidentke afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalščina, in Vzhodnega Timorja, razdelijo subjektom, ki so rezidenti, če so izpolnjeni ti pogoji:

(a) subjekt, ki je prejel dobiček, je zavezanec in ni oproščen plačila davka od dohodkov pravnih oseb, hčerinska družba pa je zavezanka in ni oproščena plačila davka na dohodek, ki je podoben davku od dohodkov pravnih oseb;

(b) subjekt, ki je prejel dobiček, ima vsaj dve leti neposredno udeležbo, ki predstavlja najmanj 25 % kapitala hčerinske družbe;

(c) razdeljeni dobiček izvira iz dobička hčerinske družbe, ki je bil obdavčen z dajatvijo, ne nižjo od 10 %, in ne izhaja iz dejavnosti, ki ustvarjajo pasivne dohodke, kot so zlasti licenčnine, kapitalski dobički in drugi dohodki iz vrednostnih papirjev, dohodki od nepremičnin, ki so zunaj države rezidentstva družbe, dohodki od zavarovalništva, ki izvirajo predvsem iz zavarovanja premoženja, ki je zunaj ozemlja rezidentstva družbe, ali zavarovanja oseb, ki ne prebivajo na tem ozemlju, in dohodki od transakcij v zvezi z bančno dejavnostjo, ki v prvi vrsti niso namenjene za trg tega ozemlja.“

17. Konvencija med Republiko Portugalsko in Republiko Tunizijo, namenjena preprečevanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka, ki je bila sklenjena 24. februarja 1999 [4] v Lizboni, v členu 10, naslovljenim „Dividende“, iz poglavja III z naslovom „Obdavčitev dohodkov“ določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka v državi pogodbenici, izplača rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej zadnji državi.

2. Vendar so te dividende obdavčljive tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplača dividende, v skladu z zakonodajo te države, vendar če je oseba, ki dobi dividende, dejanski upravičenec, tako določen davek ne more preseči 15 % bruto zneska dividend.

[…]“

4 — *Diário da República* I, Serija A, št. 77, z dne 31. marca 2000, str. 1411.

18. Člen 25 te konvencije, naslovljen „Izmenjava informacij“, iz poglavja V, naslovljenega „Posebne določbe“, določa:

„1. Pristojni organi držav pogodbenic izmenjajo informacije, ki so nujne za uporabo določb te konvencije ali določb notranje zakonodaje držav pogodbenic o davkih iz Konvencije, če obdavčitev, ki jo ta zakonodaja določa, ni v nasprotju s Konvencijo. Člen 1 ne omejuje izmenjave informacij. Informacije, ki jih pridobi država pogodbenica, se tako kot informacije, pridobljene pri uporabi notranje zakonodaje te države, obravnavajo kot zaupne in se sporočijo le osebam ali organom (vključno s sodišči in upravnimi organi), ki zadevajo subjekt ali pobiranje davkov iz Konvencije, postopkov oziroma pregona v zvezi s temi davki ali odločitev o tožbah v zvezi s temi davki. Te osebe ali organi uporabljajo te informacije le za te namene. Informacije lahko razkrijejo v javnih sodnih postopkih ali v sodnih odločbah.

2. Določbe odstavka 1 nikakor ni mogoče razlagati tako, da državam pogodbenicam nalagajo obveznost:

(a) sprejeti upravne ukrepe, ki odstopajo od njene zakonodaje ali njene upravne prakse ali tistih druge države pogodbenice;

(b) dajanja informacij, ki jih ni mogoče prejeti na podlagi njene zakonodaje ali v okviru njene običajne upravne prakse ali tistih druge države pogodbenice;

(c) dajanja informacij, ki bi razkrile kakršno koli poslovno, industrijsko ali poklicno skrivnost ali poslovni proces ali kadar bi bilo razkritje informacij v nasprotju z javnim redom.“

III – **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (v nadaljevanju: SECIL) je delniška družba portugalskega prava, ki ima sedež v Outãu (Portugalska). Na davčnem področju zanjo velja posebni sistem obdavčitve skupin družb.

20. Družba SECIL, ki je bila ustanovljena leta 1930, proizvaja cement. Leta 2009 je imela v lasti 98,72 % osnovnega kapitala družbe Société des Ciments de Gabés SA (v nadaljevanju: Ciments de Gabés) s sedežem v Tunisu (Tunizija) in 51,05 % osnovnega kapitala družbe Ciments de Sibline, S.A.L. (v nadaljevanju: Ciments de Sibline) s sedežem v Bejrutu (Libanon).

21. Družba SECIL je leta 2009 v obliki dividend prejela dividende družbe Ciments de Gabés v višini 6.288.683,39 EUR in dividende družbe Ciments de Sibline v višini 2.022.478,12 EUR.

22. Potem ko sta bili obe hčerinski družbi obdavčeni – ena v Tuniziji in druga v Libanonu – je družba SECIL dividende prijavila na Portugalskem, kjer niso bile predmet nobenega mehanizma odprave ali zmanjševanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja.

23. Družba SECIL je morala Fazenda pública (ministrstvu za finance) tako izplačati skupni znesek v višini 4.587.208,20 EUR iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb.

24. Družba SECIL je pri direktorju za finance mesta Setúbal (Diretor de Finanças de Setúbal) 29. maja 2012 vložila pritožbo v upravnem postopku zaradi nezakonitosti davka, s katerim so bile obremenjene dividende, prejete iz družb Ciments de Gabés in Ciments de Sibline, saj so bili s portugalskim zakonom zaradi izključitve uporabe pravil v zvezi z odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja kršeni sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon ter Pogodba DEU.

25. Ta pritožba je bila zavrnjena z odločbo z dne 10. oktobra 2012, ki je bila družbi SECIL sporočena z dopisom z dne 17. oktobra 2012.

26. Družba SECIL je zoper to odločbo pri Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) vložila tožbo, pri čemer v bistvu trdi, da zavrnitev portugalskih davčnih organov, da bi se uporabil sistem za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja, ki je na Portugalskem veljal leta 2009, iz člena 46(1) in (8) CIRC ter členov 41(5)(b) in 45 EBF, ni bila ne v skladu z mednarodnim javnim pravom ne s pravom Unije, saj se je ta sistem uporabljal le za dobiček, ki ga v eno od afriških držav, v kateri je uradni jezik portugalščina, ali v Vzhodni Timor razdelijo družbe z davčnim rezidentstvom na Portugalskem, v državi članici Unije ali Evropskega gospodarskega prostora (EGP). Družba SECIL meni, da so bili zaradi različnega obravnavanja v zvezi z dobičkom iz Tunizije in Libanona kršena sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon ter člena 49 PDEU in 63 PDEU.

27. V teh okoliščinah je Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je člen 31 Sporazuma [ES-Tunizija] jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe pravice do ustanavljanja?

2. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica pravice do ustanavljanja iz tega člena to, da se, kot trdi [SECIL], za dividende, ki jih je prejela od svoje hčerinske družbe v Tuniziji, uporabi mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC, sicer se šteje, da je ta pravica kršena?

3. Ali je člen 34 Sporazuma [ES-Tunizija] jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala, pri čemer je treba šteti, da je naložba tožeče stranke z njim zajeta?

4. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica prostega pretoka kapitala iz tega člena to, da je treba, kot trdi [SECIL], za dividende, ki jih je prejela od svoje hčerinske družbe v Tuniziji, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC?

5. Ali je pritrdilen odgovor na zgoraj navedena vprašanja odvisen od določb člena 89 Sporazuma [ES-Tunizija]?

6. Ali je uporaba omejitev za dividende, ki jih je razdelila družba [Ciments de Gabés], upravičena, glede na to, da z Republiko Tunizijo ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve [UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63]?

7. Ali so določbe člena 31 Sporazuma [ES-Libanon] v povezavi z njegovim členom 33(2) jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala?

8. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica prostega pretoka kapitala iz tega člena to, da je treba, kot trdi [SECIL], za dividende, ki jih je prejela od svoje hčerinske družbe v Libanonu, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC?

9. Ali je pritrdilen odgovor na zgoraj navedeni vprašanji odvisen od določb člena 85 [ES-Libanon]?

10. Ali je uporaba omejitev za dividende, ki jih je razdelila družba [Ciments de Sibline], upravičena, glede na to, da z Libanonsko republiko ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive 77/799?

11. Ali se v obravnavanem primeru uporabljajo določbe člena 56 ES (sedaj člen 63 PDEU) in, če se, ali iz prostega pretoka kapitala, zagotovljenega v tem členu, izhaja, da je treba za dividende, ki sta jih družbi [Société des Ciments de Gabés] in [Ciments de Sibline] izplačali [SECIL] v letu 2009, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz odstavka 1 člena 46 CIRC ali mehanizem delnega izvzema iz odstavka 8 tega člena?

12. Tudi če bi se štelo, da obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala, ali je upravičeno, da se mehanizma odprave ali zmanjšanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja, ki sta bila tedaj zagotovljena v portugalskem zakonu, ne uporabita, ker z Republiko Tunizijo in Libanonsko republiko ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive 77/799?

13. Ali določbe klavzule *standstill* iz člena 57(1) ES (zdaj člen 64 PDEU) nasprotujejo uporabi prostega pretoka kapitala s posledicami, ki jih navaja tožeča stranka?

14. Ali se klavzula *standstill* iz člena 57(1) ES (zdaj člen 64 PDEU) ne sme uporabiti, ker je bil medtem uveden sistem davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe iz člena 41(5)(b) EBF in sistem iz člena 42 EBF za dividende z izvorom v afriških državah, v katerih je uradni jezik portugalščina, in v Vzhodnem Timorju?“

IV – **Postopek pred Sodiščem**

28. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil na Sodišču vložen 8. oktobra 2014. Pisna stališča so predložile družba SECIL, portugalska, grška in švedska vlada ter Evropska komisija.

29. Stranki sta bili na podlagi člena 61(1) Poslovnika Sodišča pozvani, naj odgovorita na vprašanja Sodišča o razmerju med Pogodbo DEU in evro-mediteranskima sporazumoma, kar sta tudi storili.

30. Na obravnavi 18. novembra 2015 so ustna stališča predstavile družba SECIL, portugalska vlada in Komisija.

V – **Analiza**

A – *Uvodne ugotovitve*

31. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je dokaj redka posebnost v sodni praksi Sodišča, saj izpostavlja problematiko v zvezi s sočasno uporabo določb Pogodbe DEU in evro-mediteranskih sporazumov, in sicer členov 49 PDEU, 63 PDEU in 64 PDEU ter členov 31, 34 in 89 Sporazuma ES-Tunizija in členov 31, 33 in 85 Sporazuma ES-Libanon.

32. V zvezi s tem je treba opozoriti, da ustaljena sodna praksa določa, da je sporazum med Unijo in eno ali več tretjimi državami, kar zadeva Unijo, akt, ki ga je sprejela ena od njenih institucij, v smislu člena 267, prvi odstavek, točka (b), PDEU, da so določbe podobnega sporazuma od začetka njegove veljavnosti sestavni del pravnega reda Unije in da je Sodišče v tem pravnem redu pristojno za

predhodno odločanje o razlagi tega sporazuma.[5]

33. Na podlagi tega je moralo Sodišče večkrat odgovoriti na vprašanja za predhodno odločanje v zvezi z razlago določb evro-mediteranskih sporazumov, in sicer sporazumov EGS-Alžirija,[6] ES-Maroko,[7] ES-Izrael in ES-PLO,[8] ES-Libanon,[9] ES-Egipt[10] in ES-Tunizija[11].

34. Toda v nobeni od teh zadev ni bilo postavljeno vprašanje v zvezi s sočasno uporabo določb Pogodbe DEU in evro-mediteranskih sporazumov.

35. Enako velja za zadeve, v katerih so bila postavljena vprašanja v zvezi z razlago pridružitvenih sporazumov EGS-Grčija,[12] EGS-Turčija[13] in ES-Madžarska[14] ter Sporazuma o partnerstvu in sodelovanju ES-Rusija[15].

5 — Glej sodbe Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, točke od 3 do 6), o Sporazumu o pridružitvi med Evropsko gospodarsko skupnostjo in Grčijo, ki je bil podpisan 9. julija 1961 v Atenah in v imenu Skupnosti sprejet s Sklepom Sveta z dne 25. septembra 1961 (63/106/EGS) (UL L 26, str. 293, v nadaljevanju: Pridružitveni sporazum EGS-Grčija); Demirel (12/86, EU:C:1987:400, točka 7), o Sporazumu o pridružitvi med Evropsko gospodarsko skupnostjo in Turčijo, ki je bil podpisan 12. septembra 1963 v Ankari in v imenu Skupnosti sprejet s Sklepom Sveta z dne 23. decembra 1963 (64/732/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 11, str. 10, v nadaljevanju: Pridružitveni sporazum EGS-Turčija); Andersson in Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, točki 26 in 27), Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, točka 27) in Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, točka 19), o Sporazumu o Evropskem gospodarskem prostoru (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGS), ki je bil podpisan 2. maja 1992 ter odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 13. decembra 1993 o sklenitvi Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Avstrijo, Republiko Finsko, Republiko Islandijo, Kneževino Lihtenštajn, Kraljevino Norveško in Kraljevino Švedsko in Švicarsko konfederacijo na drugi strani (94/1/ESPJ, ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 19, str. 146, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

6 — Glej Sporazum o sodelovanju med Evropsko gospodarsko skupnostjo in Ljudsko demokratično republiko Alžirijo, podpisan 26. aprila 1976 v Alžiru in v imenu Skupnosti odobren z Uredbo Sveta (EGS) št. 2210/78 z dne 26. septembra 1978 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 13, str. 40), ki ga je Sodišče analiziralo v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) in Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Glej Sporazum o sodelovanju med Evropsko gospodarsko skupnostjo in Kraljevino Maroko, podpisan v Rabatu 27. aprila 1976 in v imenu Skupnosti odobren z Uredbo Sveta (EGS) št. 2211/78 z dne 26. septembra 1978 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 13, str. 155), ki je bil nadomeščen z Evro-mediteranskim pridružitvenim sporazumom med državami članicami Evropske skupnosti na eni strani in kraljevino Maroko na drugi, podpisan 26. februarja 1996 v Bruslju in v imenu navedenih Skupnosti odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 24. januarja 2000 (2000/204/ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 33 str. 175). Ta sporazuma sta bila predmet predlogov za sprejetje predhodne odločbe v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) in Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549) ter sprejeta sklepa Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) in El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Glej Evro-mediteranski sporazum o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Državo Izrael na drugi strani, podpisan 20. novembra 1995 v Bruslju (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 55, str. 167) ter Začasni Evro-mediteranski pridružitveni sporazum o trgovini in sodelovanju med Evropsko skupnostjo na eni strani in Palestinsko osvobodilno organizacijo (PLO) za Palestinsko upravo Zahodnega brega in Gaze, na drugi strani, podpisan 24. februarja 1997 v Bruslju (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 26, str. 124). Ta sporazuma sta bila predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Sporazum ES-Libanon je Sodišče že analiziralo v zadevi, v kateri je bil sprejet sklep Mugraby/Svet in Komisija (C-581/11 P, EU:C:2012:466), Splošno sodišče pa ga je analiziralo v zadevi, v kateri je bil sprejet sklep Mugraby/Svet in Komisija (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Glej Evro-mediteranski sporazum o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Arabsko republiko Egipt na drugi strani, podpisan 25. junija 2001 v Luxembourgu in odobren s Sklepom Sveta z dne 21. aprila 2004 (2004/635/ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 51, str. 304). Ta sporazum je bil predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — Sporazum ES-Tunizija je že bil predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), Splošno sodišče pa ga je analiziralo v zadevi, v kateri sta bili izdani sodbi Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Svet in Komisija (T-162/07, EU:T:2009:333) in ICF/Komisija (T-406/08, EU:T:2013:322, točke od 208 do 214).

12 — Sporazum EGS-Grčija je bil predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — Pridružitveni sporazum EGS-Turčija je bil predmet predlogov za sprejetje predhodne odločbe v zadevah, v katerih je bilo izdanih več sodb, med katerimi je najpomembnejša sodba Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Glej Evropski sporazum o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Madžarsko na drugi strani, ki je bil v imenu Skupnosti sklenjen in odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 13. decembra 1993 (93/742/Euratom, ESPJ, ES) (UL L 347, str. 1). Sodišče je ta sporazum analiziralo v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (od C-23/04 do C-25/04, EU:C:2006:92) in Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612) ter sprejet sklep Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Glej Sporazum o partnerstvu in sodelovanju med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani ter Rusko federacijo na drugi, podpisan 24. junija 1994 na Krfu ter v imenu Skupnosti odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 30. oktobra 1997 (97/800/Euratom, ESPJ, ES) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 26, str. 356). Sodišče je ta sporazum analiziralo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Nasprotno je bilo vprašanje sočasne uporabe določb Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala in tistih Sporazuma EGP o isti svoboščini predmet več predlogov za predhodno odločanje [16] in direktnih tožb [17].

37. Vendar ta sodna praksa v tej zadevi sploh ne bo posebno uporabna, saj je Sodišče v njej pogosto odločilo, da so „pravila, ki prepovedujejo omejitve pretoka kapitala in diskriminacijo v razmerjih med državami pogodbenicami Sporazuma EGP, naj so te članice Unije ali EFTE, enaka pravilom, ki jih pravo Unije določa za razmerja med državami članicami“. [18]

38. Ker je raven pravnega varstva, ki ga na tem področju zagotavljata Pogodba DEU in Sporazum EGP, enaka, ni tako pomembno, ali se uporabljajo določbe Pogodbe DEU ali tiste Sporazuma EGP. Zato se v teh zadevah, v katerih bi se hkrati uporabljala Pogodba DEU in Sporazum EGP, ni postavilo vprašanje obstoja ali neobstoja hierarhije ali prednosti med temi določbami.

39. V obravnavani zadevi ni tako, saj določbe, ki se uporabljajo na podlagi sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon, niso enake določbam Pogodbe DEU. Prvič, tudi ob domnevi, da imajo določbe teh sporazumov glede svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala neposredni učinek, je njihovo področje uporabe omejeno s členom 89 Sporazuma ES-Tunizija in členom 85 Sporazuma ES-Libanon, ki področje uporabe navedenih sporazumov na področje neposredne obdavčitve omejujeta. Drugič, Sporazum ES-Tunizija v nasprotju s Pogodbo DEU ne vsebuje klavzule *standstill*, ki omejuje področje uporabe prostega pretoka kapitala, medtem ko klavzula *standstill* iz člena 33 Sporazuma ES-Libanon iz svojega področja uporabe izključuje prenos dobička iz naložb, ki jih v Libanonu izvajajo fizične ali pravne osebe s sedežem v Uniji, v tujino.

40. Lahko se torej postavi vprašanje, ali uporaba določb sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon izključuje uporabo določb Pogodbe DEU ali obratno.

41. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča imajo „sporazumi, ki jih sklene [Unija], […] prednost pred akti sekundarne zakonodaje [Unije]“, [19] pri čemer Sodišče dodaja, da „se ta prednost na ravni prava [Unije] ne bi raztezala na primarno pravo“. [20]

42. Toda mednarodno javno pravo ne določa hierarhije med različnimi pogodbami, ki jih sklenejo države. Kot je namreč napisal profesor Charles Rousseau, „[s Kelsnovo doktrino, v skladu s katero nasprotovanje nižjega pravila višjemu pravilu privede do njegove ničnosti ali njegove izpodbojnosti ali pa do sankcije zoper pristojni organ], [ki je] [o]blikovana za državni red na podlagi hierarhije organov

16 — Glej med drugim sodbe Andersson in Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283); Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) in Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) ter sklep projektart in drugi (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Glej med drugim sodbe Komisija/Belgija (C-522/04, EU:C:2007:405), Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360), Komisija/Portugalska (C-267/09, EU:C:2011:273) in Komisija/Nemčija (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Sodba Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, točka 21). Glej v tem smislu tudi sodbe Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, točki 28 in 32), Komisija/Belgija (C-522/04, EU:C:2007:405, točka 44) in Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360, točka 33) ter sklep projektart in drugi (C-476/10, EU:C:2011:422, točki 34 in 35).

19 — Sodba Intertanko in drugi (C-308/06, EU:C:2008:312, točka 42). Glej v tem smislu tudi sodbe Komisija/Nemčija (C-61/94, EU:C:1996:313, točka 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, točka 25) in IATA in ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, točka 35).

20 — Sodba Kadi in Al Barakaat International Foundation/Svet in Komisija (C-402/05 P in C-415/05 P, EU:C:2008:461, točki 285 in 308).

in norm], ni mogoče rešiti sporov glede mednarodnih norm, saj je večina pravil mednarodnega prava določenih s konvencijami različnih in hierarhično nerazvrščenih organov“,[21] razen člena 103 Ustanovne listine Združenih narodov[22] in norm *ius cogens*,[23] ki imajo prednost pred vsemi nasprotujočimi normami mednarodnega prava.[24]

43. Ker je pravni red Unije v skladu s Kelsnovo doktrino in vzpostavlja hierarhijo norm, na podlagi katere ima Pogodba DEU prednost pred javnim mednarodnim pravom, bi bilo mogoče to hierarhijo norm uporabiti le v primeru protislovja med določbami različnih pogodb, ki se uporabljajo, razen če gre za očiten spor, ki ga je mogoče rešiti z razlago.[25]

44. Menim, da zaradi več elementov ni mogoče sklepati o obstoju takega protislovja med določbami Pogodbe DEU ter sporazumoma ES-Tunizija in ES-Libanon. Nasprotno, po zgledu določb Pogodbe DEU o velikih svoboščinah prostega pretoka ter na podlagi navedb iz člena 1(2), druga alinea, Sporazuma ES-Tunizija in člena 1(2)(b) Sporazuma ES-Libanon, je namen navedenih sporazumov „vzpostaviti pogoje za postopno liberalizacijo blagovne menjave, trgovine s storitvami in kapitalom“.

45. Kot je Sodišče že večkrat odločilo, je cilj evro-mediteranskih sporazumov „spodbujati splošno sodelovanje med pogodbenicami z namenom prispevati k gospodarskemu in socialnemu razvoju [zadevne tretje države] ter pripomoči k okrepitvi njihovih odnosov“.[26]

46. Zato sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon z vključitvijo določb o svobodi ustanavljanja in prostega pretoka kapitala ostajata v skladu z načeli, na katerih temelji Pogodba DEU, ne da bi bili njuni cilji v nasprotju s cilji navedene pogodbe.

47. Navedeno protislovje ne more izhajati niti iz obstoja člena 89 Sporazuma ES-Tunizija in člena 85 Sporazuma ES-Libanon.

48. Ta člena sta namreč namenjena zgolj temu, da se ugodnosti iz konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jih sklene ena od pogodbenic evro-mediteranskega sporazuma, ne razširijo na državljane drugih pogodbenic, da se ne onemogoči sprejetje in uporaba kakršnega koli ukrepa za boj proti goljufijam in izogibanju davkom ter da se ne ovira uporaba določb davčne zakonodaje pogodbenic, ki davčnim zavezancem zagotavljajo različno obravnavanje glede na njihov kraj rezidentstva.

21 — Rousseau, Ch., „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international“, *Revue générale de droit international public*, 1932, zv. 39, str. od 133 do 136.

22 — „Če so obveznosti članic Organizacije združenih narodov po ustanovni listini v nasprotju z njihovimi obveznostmi po drugih mednarodnih sporazumih, prevladajo obveznosti po ustanovni listini.“

23 — V skladu s členom 53 Dunajske konvencije je „[m]ednarodna pogodba […] nična, če je ob sklenitvi v nasprotju z obveznim pravilom splošnega mednarodnega prava“. Glej v tem smislu tudi člen 53 Dunajske konvencije o pravu pogodb med državami in mednarodnimi organizacijami ali med mednarodnimi organizacijami, ki je bila sklenjena 21. marca 1986 na Dunaju.

24 — Glej v tem smislu Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. izdaja, Oxford University Press, 2012, str. 22 in 23; Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties“, objavljeno v Berhardt, R., in Macalister-Smith, P., (ured.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, točke 4, 9 in 10, na voljo na spletni strani: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Glej Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public“, 1926, zv. IV, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, str. 231 in str. od 267 do 274.

26 — Sodba Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, točka 29). Glej v tem smislu tudi sodbi Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, točka 21) in Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, točka 27).

49. Člen 65(1) PDEU povzema enake cilje in čeprav ne navaja konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, v Pogodbi DEU ni ničesar, kar bi tunizijskemu ali libanonskemu državljanu omogočilo, da pridobi ugodnost, odobreno s Konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med Portugalsko republiko in drugo državo.[27]

50. Tudi to, da Sporazum ES-Tunizija ne vsebuje klavzule *standstill*, ki omejuje področje uporabe prostega pretoka kapitala, in dejstvo, da klavzula *standstill* iz člena 33 Sporazuma ES-Libanon iz svojega področja uporabe izključuje prenos dobička iz naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti Unije, v tujino, nista v nasprotju s členom 64 PDEU.

51. Klavzula *standstill* iz tega člena, ki je v prid omejitvam prostega pretoka kapitala, ki so veljale že 31. decembra 1993, namreč ne nalaga nobene obveznosti glede njihove ohranitve, prepoveduje pa širitev njihovega področja uporabe.

52. Kot v pisnem odgovoru na vprašanja Sodišča trdi švedska vlada, zato ni treba uporabiti hierarhije norm. Preučiti je torej treba, ali se na podlagi načela *lex posterior derogat legi priori* uporabljajo samo določbe teh sporazumov.

53. Niti ne gre le za splošno pravno načelo, katerega obstoj v pravu Unije je priznalo več generalnih pravobranilcev Sodišča,[28] temveč tudi za načelo mednarodnega prava, uzakonjeno s členom 30(1), (2) in (3) Dunajske konvencije o pravu pogodb, ki je bila sklenjena 23. maja 1969 na Dunaju.[29]

54. Menim, da se v tej zadevi uporablja pravilo, uzakonjeno s členom 30(3) Dunajske konvencije,[30] kar pomeni, da je treba določiti, katera od obeh pogodb je bila sklenjena prej.

27 — Glej v tem smislu sodbo D. (C-376/03, EU:C:2005:424, točke od 58 do 63), v kateri je Sodišče menilo, da „člena [63 PDEU] in [65 PDEU] ne nasprotujeta temu, da se pravilo, določeno v dvostranski konvenciji o odpravi dvojnega obdavčevanja, […] ne razširi […] na rezidente države članice, ki ni stranka te konvencije“ (točka 63). Drži, da – kot je Sodišče menilo v točki 55 te sodbe, ob sklicevanju na točko 59 sodbe Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438) – „obstajajo situacije, ko se ugodnosti iz dvostranske konvencije lahko raztezajo tudi na rezidenta države članice, ki ni stranka te konvencije“. Tako „glede konvencije, ki odpravlja dvojno obdavčevanje, sklenjene med državo članico in tretjo državo, načelo nacionalnega obravnavanja nalaga državi članici, ki je stranka te konvencije, da prizna stalnim poslovnim enotam družb nerezidentk ugodnosti, ki jih določa konvencija, pod enakimi pogoji kot so ti, ki se uporabijo za družbe rezidentke“ (točka 56). Vendar v postopku v glavni stvari ne gre za to možnost.

28 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Komisija/Svet (C-110/02, EU:C:2003:667, točka 33), generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja v zadevi St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, točka 61), generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, točka 28), generalnega pravobranilca J. Mazáka v zadevi Komisija/Italija (C-565/08, EU:C:2010:403, točka 30), stališče generalne pravobranilke J. Kokott v preveritvi sodbe Komisija/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, točka 48), sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, točka 59) in generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Združeno kraljestvo/Parlament in Svet (C-507/13, EU:C:2014:2394, točka 59).

29 — Glej v tem smislu tudi člen 30(3) in (4) Dunajske konvencije o pravu pogodb med državami in mednarodnimi organizacijami ali med mednarodnimi organizacijami, ki je bila sklenjena 21. marca 1986 na Dunaju. Kot je Sodišče menilo v točki 37 sodbe Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), „je bilo mednarodno pogodbeno pravo v bistvu uzakonjeno z Dunajsko konvencijo in […] se pravila te konvencije uporabljajo za sporazum, sklenjen med državo in mednarodno organizacijo, kot je Evro-mediteranski sporazum z Egiptom, če ta pravila izvirajo iz običajnega mednarodnega prava“. Glej v tem smislu tudi sodbo Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, točki 40 in 41). Zato ta pravila „zavezujejo institucije [Unije] in so del njenega pravnega reda“ (sodba Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, točka 42).

30 — Pravilo iz člena 30(3) Dunajske konvencije ne določa, da morata biti pogodbenici obeh pogodb enaki. Nasprotno, kot v komentarjih k osnutku členov o pravu pogodb pojasnjuje Komisija za mednarodno pravo (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, zv. II, str. 216), „[o]dstavek 3 določa splošno pravilo, ki se uporablja, kadar vse pogodbenice (*s sodelovanjem ali brez sodelovanja drugih držav*) pozneje sklenejo pogodbo o istem predmetu“ (moj poudarek). Glej v tem smislu tudi Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. izdaja, Cambridge University Press, 2003, str. 381; Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, str. 62 in 63; Mus, J. B., „*Conflicts between treaties in international law*“, 1998, zv. XLV, Netherlands International Law Review, str. 208, str. 219.

55. Sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon je treba v zvezi z zadevnimi določbami šteti za poznejša od Pogodbe DEU, in to čeprav sta bila sklenjena pred začetkom veljavnosti Lizbonske pogodbe. Kar zadeva prosti pretok kapitala, je v Pogodbi DEU namreč zgolj povzeta predhodna pogodba. Natančneje, prepoved „vse[h] omejit[ev] pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami“,[31] kakršno poznamo danes, je iz leta 1992,[32] kar je pred sklenitvijo sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon.

56. Iz navedenega izhaja, da ker so vse pogodbenice predhodne pogodbe, in sicer PDEU, na podlagi člena 30(3) Dunajske konvencije tudi pogodbenice poznejše pogodbe, in sicer sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon, veljajo določbe Pogodbe DEU, le če jih niso nadomestile določbe sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon.

57. Ta razlaga se sklada s stališčem generalnega pravobranilca N. Jääskinena iz točke 28 sklepnih predlogov v zadevi Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), da v zadevi, kot je obravnavana, iz prostega pretoka kapitala izhaja, da je „z načeloma *lex posterior derogat legi priori* in *lex specialis derogat legi generali* izključena vsaka uporaba člena [64](1) [PDEU] za odnose med državami članicami in Lihtenštajnom“. Tako je uporaba člena 40 Sporazuma EGP, ki kot Sporazum ES-Tunizija ni vseboval klavzule *standstill*, izključevala uporabo klavzule *standstill* iz Pogodbe DEU.[33]

B – *Prvo, drugo, tretje in sedmo vprašanje za predhodno odločanje*

58. Predložitveno sodišče s prvim, drugim, tretjim in sedmim vprašanjem sprašuje, ali imajo člen 31 Sporazuma ES-Tunizija in člen 30 Sporazuma ES-Libanon[34] (ki določata pravico do ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev) ter člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon (ki določata prosti pretok kapitala) neposreden učinek.

1. Svoboščina, ki se obravnava v postopku v glavni stvari

59. Pred temi vprašanji je treba odgovoriti na to, ali ta zadeva spada na področje pravice do ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala.

60. Čeprav se to predhodno vprašanje v zvezi z evro-mediteranskimi sporazumi do zdaj še ni postavilo, je ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi s členoma 49 PDEU (pravica do ustanavljanja) in 63 PDEU (prosti pretok kapitala) mogoče prenesti na ta primer.

61. V skladu s to sodno prakso lahko „za davčno obravnavo dividend […] veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala“.[35]

62. Po mnenju portugalske vlade ta zadeva spada izključno na področje pravice do ustanavljanja iz člena 31 Sporazuma ES-Tunizija in člena 30 Sporazuma ES-Libanon, ker ima družba SECIL odločilen vpliv na hčerinski družbi Ciments de Gabés in Ciments de Sibline.

31 — Člen 63(1) PDEU.

32 — Glej člen 73 B ES, ki je bil s členom G.15 PEU vključen leta 1992, veljati pa je začel 1. januarja 1994.

33 — Glej točko 31 sodbe Ospelt in Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), v kateri je Sodišče razsodilo, da, „se države članice od 1. maja 1995, ko je Sporazum EGP začel veljati za Kneževino Lihtenštajn, na področjih, ki jih pokriva, v zvezi s Kneževino Lihtenštajn ne morejo več sklicevati na člen [64 PDEU]. Sodišču zato v nasprotju s trditvami avstrijske vlade na podlagi te določbe ni treba preučiti, ali so omejitve pretoka kapitala med Avstrijo in Lihtenštajnom iz VGVG v bistvu veljale že 31. decembra 1993 in ali bi jih bilo zato na podlagi istega člena mogoče ohraniti.“ Glej v tem smislu tudi sodbo Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, točke od 19 do 22), v kateri je Sodišče uporabilo le določbe Sporazuma EGP.

34 — Nobeno od vprašanj predložitvenega sodišča se ne nanaša na člen 30 Sporazuma ES-Libanon. Ker se nanj sklicujeta stranki, ga dodajam za dopolnitev analize.

35 — Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točka 89). Glej v tem smislu tudi sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 36), Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 33) in Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 30).

63. Toda, kot je poudarila Komisija, portugalska ureditev, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, ne razlikuje med dividendami, ki jih je prejela družba rezidentka na podlagi udeležbe, zaradi katere je imela odločilen vpliv na odločitve družbe razdeljevalke teh dividend in ki ji je omogočala, da je odločala o njenih dejavnostih, in dividendami, prejetimi na podlagi udeležbe, zaradi katere ni imela takega vpliva.

64. „[N]acionalno ureditev v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za položaje, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločilen vpliv nad družbo, ki razdeljuje dividende, je treba preučiti glede na člen 63 PDEU. Družba rezidentka države članice se lahko torej ne glede na obseg udeležbe, ki jo ima v družbi razdeljevalki dividend, ustanovljeni v tretji državi, sklicuje na to določbo, da bi izpodbijala zakonitost te ureditve (glej v tem smislu sodbo A, C-101/05, EU:C:2007:804, točki 11 in 27)“. [36]

65. Ta zadeva bi torej, kar zadeva Pogodbo DEU, spadala na področje prostega pretoka kapitala.

66. Zdi se mi, da je to sodno prakso mogoče prenesti na evro-mediteranske sporazume, ki kot Pogodba DEU vključujejo določbe o pravici do ustanavljanja in prostem pretoku kapitala.

67. Kot Komisija tudi jaz menim, da ta zadeva ne spada na področje pravice do ustanavljanja iz člena 31 Sporazuma ES-Tunizija in člena 30 Sporazuma ES-Libanon, temveč na področje prostega pretoka kapitala iz člena 34 oziroma člena 31 istih sporazumov. Na prvo, drugo in sedmo vprašanje torej ni treba odgovoriti, saj zadevajo pravico do ustanavljanja.

2. Področje uporabe člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon

68. Preveriti je treba, ali postopek v glavni stvari v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend, ki sta jih družbi Ciments de Gabés in Ciments de Sibline izplačali svoji delničarki, torej družbi SECIL, spada na področje uporabe člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon.

69. V zvezi s tem ugotavljam, da če člen 31 Sporazuma ES-Libanon na splošno prepoveduje „omejit[ve] pretoka kapitala“, pa člen 34 Sporazuma ES-Tunizija to svoboščino omejuje na „neposredne naložbe v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, kakor tudi likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira“.

70. Sodišče je z razlago pojma „neposredne naložbe“ iz člena 64(1) PDEU razsodilo, da „zadeva [ta] pojem […] naložbe vseh vrst fizičnih ali pravnih oseb, ki so namenjene vzpostavitvi ali ohranjanju trajnih in neposrednih povezav med osebo, ki je zagotovila kapital, in podjetjem, ki je dobilo na razpolago kapital za izvajanje gospodarske dejavnosti“. [37]

71. Ker „cilj vzpostavitve ali ohranjanja trajnih gospodarskih povezav predpostavlja, da delnice svojemu imetniku dajejo, bodisi na podlagi določb nacionalne zakonodaje, ki se nanaša na delniške družbe, bodisi drugače, možnost, da učinkovito sodeluje pri upravljanju družbe ali njenem nadzoru“, [38] menim, da ni sporno, da naložba, kot je naložba družbe SECIL v osnovni kapital družbe Ciments de Gabés, ki se izvaja od leta 2000 in je leta 2009 znašala 98,72 % osnovnega kapitala slednje, povsem izpolnjuje ta merila.

36 — Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točka 99). Glej v tem smislu tudi sodbo Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točke od 27 do 30).

37 — Sodba Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, točka 34). Glej v tem smislu tudi sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točki 180 in 181) in Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, točka 102).

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

72. Poleg tega je v mednarodnem pravu podobna opredelitev pojma „naložbe“, ki se uporablja v Konvenciji o reševanju investicijskih sporov: „[v] skladu z doktrino se na splošno šteje, da naložba predpostavlja potrebna sredstva, določeno trajanje za izvedbo naročila in udeležbo pri transakcijskih tveganjih […]. Na podlagi preambule [Konvencije o reševanju investicijskih sporov] je mogoče dodati še merilo v zvezi s prispevkom h gospodarskemu razvoju države gostiteljice naložbe“. [39]

73. Ta zadeva torej spada na področje uporabe člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon.

3. Neposredni učinek člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon

74. Kot je Sodišče razsodilo v točki 25 sodbe Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) v zvezi s členom 64(1) Sporazuma ES-Tunizija, je treba poudariti, „da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso določbo sporazuma, ki ga Skupnosti skleneta s tretjimi državami, šteti za neposredno učinkujočo, če glede na svoje besedilo in predmet ter vrsto sporazuma vsebuje jasno in natančno obveznost, katere izpolnitev ali učinki niso odvisni od sprejema nadaljnjega predpisa“. [40]

75. Kar zadeva, prvič, člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija, je v njegovem besedilu določeno, da „[*Unija] in Tunizija […] zagotovita prosti pretok kapitala* v zvezi z neposrednimi naložbami v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, kakor tudi likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira“. [41]

76. Člen 31 Sporazuma ES-Libanon pa določa, da „*med [Unijo] na eni strani in Libanonom na drugi strani ni omejitev pretoka kapitala* in ne diskriminacije na podlagi državljanstva ali stalnega bivališča njunih državljanov oziroma na podlagi kraja naložbe tega kapitala“. [42]

77. Enako kot trdita družba SECIL in Komisija, tudi jaz menim, da gre za jasni, natančni in nepogojni določbi, saj določata zelo konkretno obveznost glede rezultata, ki ga je treba doseči, pri čemer za njuno izvršljivost ni treba sprejeti nikakršnega nadaljnjega akta.

78. Kot v pisnih stališčih dokazuje portugalska vlada, so jasnost, natančnost in nepogojnost teh določb še toliko bolj razločne, če jih primerjamo z določbami zadevnih sporazumov o pravici do ustanavljanja, ki so nesporno programske.

79. Člen 31 Sporazuma ES-Tunizija in člen 30 Sporazuma ES-Libanon namreč vsebujeta le dogovor o soglasju („an agreement to agree“) glede obsega varstva, ki ga je treba zagotoviti državljanom Unije, Libanonske republike in Republike Tunizije. V tem smislu ti določbi zgolj opredeljujeta cilj, h kateremu se pogodbenice zavežejo, in določata postopek, ki omogoča izvajanje tega cilja.

80. Te ugotovitve ni mogoče ovreči z odstavkom 2 člena 34 Sporazuma ES-Tunizija, ki določa, da se „[p]ogodbenice […] med seboj posvetujejo z namenom olajšati in popolnoma liberalizirati pretok kapitala med [Unijo] in Tunizijo, *ko bodo izpolnjeni potrebni pogoji*“. [43]

39 — Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. proti Royaume de Maroc (ICSID, zadeva št. ARB/00/4), odločitev o pristojnosti z dne 23. julija 2001, (2002), zvezek 129 *Journal du droit international*, str. 196, točka 52. Več arbitražnih sodišč je sprejelo to opredelitev pojma „naložbe“: glej v tem smislu arbitražno sodno prakso, ki jo navaja Gaillard, E., „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice“ v Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., in Wittich, S., (ured.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, str. 403, str. 411.

40 — Glej v tem smislu tudi sodbe Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, točka 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, točka 53) in Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, točka 21).

41 — Moj poudarek.

42 — Moj poudarek.

43 — Moj poudarek.

81. Kot namreč trdi Komisija, se ta določba nanaša le na pretok kapitala, ki ne zadeva neposrednih naložb, ki jih ureja odstavek 1 tega člena, kot na primer opravljanje finančnih storitev in sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala. Ker se v tej zadevi obravnavajo neposredne naložbe iz odstavka 1 tega člena, odstavek 2 tega člena ne vpliva na neposredni učinek odstavka 1 tega istega člena.

82. Kar zadeva, drugič, predmet in naravo sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon, ki s svojima členoma 1(1) prenašata, kar je Sodišče odločilo v točki 27 sodbe Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), menim, da je pridružitev med Unijo in njenimi državami članicami na eni strani ter Republiko Tunizijo in Libanonsko republiko na drugi, ki je bila vzpostavljena s tema členoma, dodaten razlog za ugotovitev, da sta njun predmet in narava združljiva z neposrednim učinkom navedenega člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon.

83. Zato tako kot družba SECIL, švedska vlada in Komisija tudi jaz menim, da imata člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon neposredni učinek, na kateri se družba SECIL lahko sklicuje pred predložitvenim sodiščem.

C – *Peto in deveto vprašanje za predhodno odločanje*

84. Predložitveno sodišče želi s petim in devetim vprašanjem določiti domet člena 89 Sporazuma ES-Tunizija in člena 85 Sporazuma ES-Libanon, da bi ugotovilo, ali na njuno področje uporabe spada nacionalna zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki ne dovoljuje polnega ali delnega izvzema – odvisno od primera – dividend, ki izvirajo iz družb s sedežem ali dejansko upravo zunaj Unije ali EGP.

85. Člen 89, prva alinea, Sporazuma ES-Tunizija in člen 85(a) Sporazuma ES-Libanon določata, da učinek teh sporazumov ni razširitev ugodnosti, ki jih država članica na področju obdavčevanja priznava s konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja.

86. V nasprotju s portugalsko vlado, ki na vprašanje v zvezi s členom 89, prva alinea, Sporazuma ES-Tunizija odgovarja na podlagi Konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jo je podpisala z Republiko Tunizijo, tako kot Komisija menim, da je predmet te določbe preprečiti, da se pravilo iz Konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jo je Republika Portugalska sklenila z *drugo* državo in ne Republiko Tunizijo, razširi na tunizijskega rezidenta, čigar država rezidentstva ni pogodbenica te konvencije.

87. Družba SECIL ne želi pridobiti ugodnosti, priznane s Konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki bi jo Republika Portugalska sklenila z državo, ki ni Republika Tunizija.

88. Enako velja za člen 85(a) Sporazuma ES-Libanon.

89. Člen 89, druga alinea, Sporazuma ES-Tunizija in člen 85(b) Sporazuma ES-Libanon pogodbenicam teh sporazumov omogočata, da sprejmejo ali uporabijo kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij in izogibanja davkom.

90. Toda ker v tej zadevi ni nobenih navedb o goljufiji in izogibanju davkom, navedenih določb ni treba uporabiti.

91. Nazadnje, člen 89, tretja alinea, Sporazuma ES-Tunizija in člen 85(c) Sporazuma ES-Libanon portugalskim davčnim organom omogočata, da uporabijo ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezance, ki niso v enakem položaju, kar zadeva njihov kraj prebivanja.

92. Portugalska vlada meni, da ji te določbe omogočajo razlikovanje med davčnimi zavezanci glede na njihovo rezidentstvo ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

93. S to razlago navedenih določb, ki jim dodaja merilo, na podlagi katerega bi bilo mogoče upravičiti različno obravnavanje, in sicer kraj, v katerem je naložen njihov kapital, se ne strinjam.

94. Poleg tega je SECIL družba rezidentka na Portugalskem in zadevne določbe ne dovoljujejo, da je v tej vlogi diskriminirana na podlagi rezidentstva njenih hčerinskih družb.

95. Naj v zvezi s tem opozorim na ustaljeno sodno prakso Sodišča, ki določa, da je „položaj družbe delničarke, ki prejme tuje dividende, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja“. [44]

96. Zato predlagam, naj Sodišče na peto in deveto vprašanje odgovori, da taka nacionalna zakonodaja, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki ne dovoljuje polnega ali delnega izvzema – odvisno od primera – dividend, ki izvirajo iz družb s sedežem ali dejansko upravo zunaj Unije ali EGP, ne more temeljiti niti na členu 89 Sporazuma ES-Tunizija niti na členu 85 Sporazuma ES-Libanon.

D – *Četrto, šesto, osmo in deseto vprašanje za predhodno odločanje*

97. Predložitveno sodišče s četrtim, šestim, osmim in desetim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki pravico do odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička omejuje na primer, ko ima družba razdeljevalka sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju ali rezidentstvo v drugi državi članici Unije ali EGP, in če je odgovor pritrdilen, kakšne so posledice, ki iz tega izhajajo.

1. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala, kot jo zagotavljata člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon, v zadevni portugalski zakonodaji

98. Kot sem nedavno navedel v točki 27 sklepnih predlogov v zadevi Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533), Sodišče na področju neposredne obdavčitve in temeljnih svoboščin išče obstoj diskriminacije v obliki omejitve, in sicer ovire za temeljne svoboščine zaradi različnega obravnavanja davčnih zavezancev, ki so v objektivno primerljivih položajih, ali zaradi enakega obravnavanja davčnih zavezancev, ki so v različnih položajih.

99. To državam članicam omogoča, da zadevni ukrep upravičujejo s sklicevanjem na enega ali več nujnih razlogov v splošnem interesu, ki so opredeljeni v sodni praksi, na podlagi katerih je običajno nemogoče upravičiti diskriminacijo, saj je to mogoče upravičiti le na podlagi enega od razlogov, ki so izrecno navedeni v Pogodbi DEU – in sicer javni red, javna varnost in javno zdravje – in na področju obdavčevanja niso najbolj uporabni.

100. Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da nacionalni ukrepi, „ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah“, [45] ovirajo prosti pretok kapitala.

44 — Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točka 37). Glej v tem smislu tudi sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 62) in Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 59).

45 — Sodba Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 39). Glej v tem smislu tudi sodbe A (C-101/05, EU:C:2007:804, točka 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 50) in Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 15).

101. Kot je sodišče menilo v točki 46 sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), je treba, „[d]a bi določili, ali je razlika v davčnem obravnavanju diskriminatorna, […] raziskati, ali so glede spornega nacionalnega ukrepa zadevne družbe v objektivno primerljivem položaju. Dejansko iz ustaljene sodne prakse izhaja, da diskriminacija pomeni uporabo različnih pravil v podobnih položajih ali uporabo istega pravila v različnih položajih.“

102. Kar zadeva preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja, je Sodišče že večkrat odločilo, da člen 63 PDEU nalaga „državi članici, ki pozna sistem preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke, naj enakovredno obravnava dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke“. [46]

103. Kot navaja predložitveno sodišče, v obravnavani zadevi člen 46 CIRC pravico do odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja izplačanih dividend pridržuje portugalskim družbam, ki izpolnjujejo nekatere minimalne zahteve o višini osnovnega kapitala v družbi razdeljevalki, vrednosti in trajanju tega posedovanja. [47] Ta odprava je v obliki polnega izvzema zadevnih dividend iz obdavčljivega dobička portugalskih družb. Ta določba določa delni izvzem v višini 50 %, kadar ni izpolnjena ena od teh minimalnih zahtev.

104. Toda ta pravica do polnega ali delnega izvzema je mogoča, le če ima družba razdeljevalka sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju ali rezidentstvo v drugi državi članici Unije ali EGP.

105. Nasprotno, za družbe, ki prejmejo dividende družbe, ki ima kot družbi Ciments de Gabés in Ciments de Sibline sedež ali dejansko upravo v tretji državi, kot sta Tunizija ali Libanon, velja davek od dohodkov pravnih oseb v višini 23 %, razen če se na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja uporablja nižja stopnja.

106. Iz predloga za predhodno odločanje je razvidno, da Portugalska republika z Libanonsko republiko ni sklenila take konvencije in da člen 10(2) konvencije, sklenjene z Republiko Tunizijo, določa največ 15-odstotno stopnjo.

107. Iz navedenega izhaja, da je dejanska davčna stopnja za dividende določena (za dividende iz Tunizije na največ 15 %, za dividende iz Libanona pa na 23 %), medtem ko je stopnja za dividende iz Portugalske, EU ali EGP 0-odstotna (polni izvzem) ali 11,5-odstotna (delni izvzem v višini 50 %).

108. Portugalski davčni zavezanci so torej različno obravnavani glede na izvor dividend, ki jih prejmejo.

109. Poleg tega ni nobenega dvoma, da je družba SECIL v položaju, ki je objektivno primerljiv položaju portugalskega davčnega zavezanca, ki prejme dividende iz Portugalske, države članice Unije ali pogodbenice sporazuma EGP. [48]

110. Zato tako različno obravnavanje, kot izhaja iz zadevne portugalske zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev, ki jo prepovedujeta člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon.

46 — Sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točka 38). Glej v tem smislu tudi sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 72) in Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 60).

47 — Družba prejemnica mora imeti neposredno v lasti del osnovnega kapitala družbe razdeljevalke v višini vsaj 10 % ali v vrednosti vsaj 20.000.000 EUR, ohranjati pa ga mora vsaj eno leto.

48 — Glej točko 95 teh sklepnih predlogov.

2. Uporaba klavzule *standstill* iz člena 33 Sporazuma ES-Libanon

111. Kot ugotavlja švedska vlada, vsebuje Sporazum ES-Libanon – v nasprotju s Sporazumom ES-Tunizija – v členu 33 klavzulo *standstill*, ki je podobna klavzuli iz člena 64(1) PDEU.

112. Člen 31 Sporazuma ES-Libanon namreč prosti pretok kapitala zagotavlja le „ob upoštevanju člen[a] 33 […]“, ki v odstavku 1 določa, da „določbe člen[a] 31 […] ne posegajo v uporabo omejitev, ki obstajajo med njima ob začetku veljavnosti tega sporazuma, glede pretoka kapitala med njima, ki vključuje neposredne naložbe, vključno v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejetje vrednostnih papirjev na kapitalske trge“.

113. V odstavku 2 tega člena je navedeno še, da pa „[t]o […] ne vpliva na prenos naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti [Unije] ali rezidenti Libanona v [Uniji], v tujino in kakršen koli iz tega izhajajoč dobiček“.

114. Ker se ta zadeva nanaša na obravnavanje dividend, ki jih je družba Ciments de Sibline izplačala svojemu portugalskemu delničarju, te dividende pa izhajajo iz dobička iz naložb, ki jih v Libanonu izvaja rezident Unije, v smislu člena 33(2) Sporazuma ES-Libanon, menim, da se klavzula *standstill* v obravnavani zadevi ne uporablja.

115. Nazadnje je treba preučiti, ali je zadevno omejitev mogoče upravičiti.

3. Upravičenost omejitve

116. Predložitveno sodišče želi s šestim in desetim vprašanjem izvedeti, ali je omejitev prostega pretoka kapitala, ki ga zagotavljata sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon, mogoče upravičiti, ker ni bil sklenjen sporazum o sodelovanju, enakovreden tistemu iz Direktive 77/799.[49]

117. Zanimivo je, da ta sporazuma, razen člena 28 Sporazuma ES-Tunizija in člena 27 Sporazuma ES-Libanon, ki s skoraj enakim besedilom, kot je v členu 36 PDEU, določata, da je mogoče upravičiti omejitev prostega pretoka blaga, ne določata nikakršne utemeljitve, ki bi ustrezala tistim iz členov 45(3) PDEU, 52(1) PDEU, 62 PDEU, 65(1)(b) in (2) PDEU, in sicer javnemu redu, javni varnosti in javnemu zdravju.

118. Toda tudi v tem primeru je sodno prakso Sodišča o razmerjih med nacionalno neposredno obdavčitvijo in določbami Pogodbe DEU o velikih svoboščinah prostega pretoka (natančneje, svoboda ustanavljanja, svoboda opravljanja storitev in prosti pretok kapitala)[50] mogoče prenesti na problematiko, izpostavljeno v tej zadevi.

119. Ugotovil sem že, da je omejitve, ki jih za navedeni prosti pretok določajo nacionalni ukrepi v zvezi z neposredno obdavčitvijo, težko upravičiti z razlogi, povezanimi z javnim redom in javno varnostjo ali javnim zdravjem. Dokaz je že dejstvo, da še nobena od okoli 250 sodb Sodišča o združljivosti nacionalnih davčnih ukrepov s Pogodbo DEU ni temeljila na obstoju ali neobstoju tovrstnih utemeljitev.

49 — Ta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL L 64, str. 1)

50 — Ker neposredna obdavčitev ne zadeva prostega pretoka blaga.

120. Vse druge utemeljitve (ali nujni razlogi v splošnem interesu), ki so bile v teh postopkih v ospredju, so bile s sodno prakso Sodišča postopno vključene v pravo Unije (najprej v teorijo, nato v konkretnih primerih), in sicer, kar zadeva davčno skladnost, potrebo za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in za boj proti goljufijam in izogibanju davkom ali pa za zagotovitev uravnovešene delitve davčnih pristojnosti.

121. V zvezi s tem sklicevanje predložitvenega sodišča na Direktivo 77/799 (ki jo to šteje za „sporazum o sodelovanju“) neposredno napotuje na utemeljitve v zvezi z omejitvami prostega pretoka, saj je treba zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora in se boriti proti goljufijam in izogibanju davkom, v zvezi s katerimi ni določb niti v Pogodbi DEU. Sodna praksa Sodišča o razlagi Pogodbe DEU je zato še toliko bolj prenosljiva v tem primeru, v katerem se obravnava prosti pretok kapitala, ki se na podlagi Pogodbe DEU uporablja za razmerja s tretjimi državami.

122. Sodišče se je ravno v zvezi z razmerji s tretjimi državami strinjalo, da so omejitve pretoka kapitala upravičene, medtem ko je to zavrnilo, kar zadeva omejitve za pretok med državami članicami. Sodišče je v številnih sodbah namreč menilo, da Direktiva 77/799 državam članicam omogoča zagotovitev učinkovitega pobiranja davkov, ne da bi bilo treba omejiti pretok kapitala. Če se Direktiva ne bi uporabljala za tretje države, bi se položaj očitno spremenil, razen, kot je menilo Sodišče, ob obstoju konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki vsebuje določbe o upravnem sodelovanju med tretjo državo in državo članico s spornim davčnim ukrepom. [51]

123. Kot ugotavljata portugalska in švedska vlada, bi bil učinek tega, da bi za izključitev kakršne koli utemeljitve glede omejitve prostega pretoka kapitala zadoščalo dejstvo, da v sporazumih ES-Tunizija in ES-Libanon ni izrecnih določb, to, da bi se za pretok kapitala v Tunizijo in Libanon ali iz teh držav izvajala bolj liberalna ureditev, kot velja za pretok kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami, v zvezi s katerimi je na podlagi nujnih razlogov v splošnem interesu mogoče upravičiti nekatere omejitve, ki so jih določile države članice.

124. Kot je Meddržavno sodišče razsodilo v sodbi z dne 25. septembra 1997 v zadevi Projekt Gabčíkovo–Nagymaros (Madžarska/Slovaška) v zvezi z obveznostjo pogodbenic, da pogodbe „v dobri veri“ izvajajo v skladu z zahtevo iz člena 26 Dunajske konvencije, [52] „zadnjenavedeni element pomeni, da morata v posameznem primeru pred dobesedno uporabo pogodbe prevladati njen cilj in namen, s katerim sta jo pogodbenici sklenili. Načelo dobre vere pogodbenici obvezuje, da pogodbo uporabita razumno in tako, da je mogoče doseči njen cilj“. [53]

125. Ker se mi zdi skrajno neverjetno, da so pripravljavci sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon nameravali zagotoviti popolno svobodo prostega pretoka kapitala med Unijo in tema državama, medtem ko bi bilo za pretok kapitala med državami članicami ali med državami članicami in tretjimi državami mogoče določiti nekatere omejitve, menim, da se omejitev prostega pretoka kapitala ne bi kršila sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon, če bi bila ta omejitev upravičena z enim od nujnih razlogov v splošnem interesu, [54] natančneje, s temi, na katere se sklicuje predložitveno sodišče.

126. Portugalska vlada, ki jo podpira švedska vlada, se v zvezi s tem, da bi upravičila omejitev, kakršna je v postopku v glavni stvari, sklicuje na učinkovitost davčnega nadzora ter boj proti goljufijam in izogibanju davkom, saj ne za Republiko Tunizijo ne za Libanonsko republiko ni instrumenta za upravno sodelovanje, ki bi bil podoben Direktivi 77/799.

51 — Glej med drugim sodbi ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, točke od 91 do 100) in Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, točke od 33 do 51).

52 — Glej v tem smislu tudi člen 26 Dunajske konvencije o pravu pogodb med državami in mednarodnimi organizacijami ali med mednarodnimi organizacijami, ki je bila sklenjena 21. marca 1986 na Dunaju, ter sodbi Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, točka 47) in Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, točka 43).

53 — ICJ 1997, str. 7, točka 142.

54 — Sodišče je že potrdilo, da je v okviru Pridružitvenega sporazuma EGS-Turčija upravičenost omejitve mogoča na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu. Glej na primer sodbi Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, točka 40) in Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, točka 37).

127. Portugalska vlada pojasnjuje, da med Portugalsko republiko in Libanonsko republiko ni konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in da mehanizem za izmenjavo informacij iz člena 25 Konvencije med Portugalsko republiko in Republiko Tunizijo za države ni zavezujoč, kot je to na podlagi navedene direktive.

128. Ker člen 89, druga alinea, Sporazuma ES-Tunizija in člen 85(b) Sporazuma ES-Libanon vsem pogodbenicam omogočata, da sprejmejo ali uporabijo kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij in izogibanja davkom, iz razloga v točki 90 teh sklepnih predlogov menim, da je treba v obravnavani zadevi takoj zavrniti kakršno koli upravičenost na tej podlagi.

129. Naj dodam, da sodna praksa Sodišča tako upravičenost priznava zgolj za določbe, ki so posebej namenjene temu, da se iz ugodnosti izključijo povsem umetni konstrukti, katerih namen bi bil obiti davčni zakon, kar pa nikakor ni bilo vprašanje v obravnavani zadevi.[55] Poleg tega zadevna upravičenost nikoli ni bila priznana pri splošni domnevi davčne goljufije.

130. Kar zadeva utemeljitev, ki se nanaša na učinkovitost davčnega nadzora v okviru pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, je Sodišče že odločilo, da je to utemeljitev „mogoče sprejeti samo, če je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od pogojev, katerih izpolnjevanje se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov od pristojnih organov tretje države, in če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, ker za to tretjo državo ne obstaja pogodbena obveznost, da mora predložiti podatke“.[56]

131. Kot navaja predložitveno sodišče, člen 46 CIRC pravico do odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička pridržuje portugalskim družbam, ki izpolnjujejo nekatere minimalne zahteve o višini osnovnega kapitala v družbi razdeljevalki, vrednosti in trajanju tega posedovanja.[57]

132. Ne portugalska vlada ne predložitveno sodišče v obravnavani zadevi ne trdita, da bi bila dodelitev zadevne ugodnosti odvisna „od pogojev, katerih izpolnjevanje se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov od pristojnih organov tretje države“.[58]

133. Če bi predložitveno sodišče o tem vprašanju sklenilo nasprotno, bi se portugalska vlada lahko sklicevala na učinkovitost davčnega nadzora, vendar le v zvezi z dividendami, prejetimi od družbe Ciments de Sibline, saj za Libanon ne obstaja „pogodbena obveznost, da mora predložiti podatke“.[59]

134. Drugače bi veljalo v zvezi z dividendami, prejetimi od družbe Ciments de Gabés, saj člen 25 Konvencije – katere namen je preprečiti dvojno obdavčevanje med Portugalsko republiko in Republiko Tunizijo – določa mehanizem za izmenjavo informacij.[60]

135. Vendar je treba pojasniti, da če bi bila dodelitev zadevne ugodnosti odvisna od izpolnjevanja pogojev, ki ga pristojni davčni organi zadevne tretje države ne morejo potrditi, saj na primer ne gre za informacije, katerih zbiranje je v njihovi pristojnosti, dodelitve te ugodnosti ne bi bilo mogoče zavrniti, ne da bi imel davčni zavezanec možnost, da predloži potrebne informacije.

55 — Glej sodbo ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, točka 26).

56 — Sodba Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 84). Glej v tem smislu tudi sodbo Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 67).

57 — Glej točko 103 in opombo 47 k tem sklepnim predlogom.

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

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

60 — Glej točke od 85 do 87 teh sklepnih predlogov.

136. Skratka, tega, da se s tako zakonodajo, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, zavrne odprava ali zmanjševanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja, ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu.

4. Posledice kršitve člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon

137. Če bi Sodišče razsodilo, da taka nacionalna zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, krši člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon, predložitveno sodišče Sodišče sprašuje tudi, ali bi moralo za dividende, ki jih je družba SECIL prejela od družb Ciments de Gabés in Ciments de Sibline, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC.

138. Najprej je treba opozoriti, da je „[i]z ustaljene sodne prakse Sodišča […] razvidno, da je pravica do povračila dajatev, ki jih je država članica pobrala s kršitvijo pravil prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih zadevnim subjektom zagotavljajo predpisi prava Unije, s katerimi so take dajatve, kot jih je razložilo Sodišče, prepovedane. Države članice so torej načeloma dolžne vrniti dajatve, ki so jih pobrale s kršitvijo prava Unije“. [61]

139. Poleg tega je Sodišče že odločilo, da „imajo subjekti, če je država članica pobrala dajatve s kršitvijo pravil prava Unije, pravico do povračila ne le neupravičeno pobrane dajatve, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so s to dajatvijo neposredno povezani“. [62]

140. To pravilo pozna le eno izjemo, in sicer prevalitev davka na druge subjekte, [63] in ker ni urejeno s predpisi na ravni Unije, zanj veljajo nacionalna postopkovna pravila, ki morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti. [64]

141. Enako velja, kar zadeva davke, pobrane s kršitvijo evro-mediteranskih sporazumov, ki „so sestavni del […] pravnega reda [Unije]“. [65]

142. V tem smislu morajo portugalski davčni organi družbi SECIL z obrestmi vrniti zneske, ki so bili preplačani s kršitvijo člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon.

143. Ti zneski ustrezajo razliki med zneskom, ki ga je plačala družba SECIL, in zneskom, ki bi ga plačala, če bi se dividende, prejete od družb Ciments de Gabés in Ciments de Sibline štele za dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem ali dejansko upravo na ozemlju Unije ali EGP.

144. Skratka, Sodišču predlagam, naj na četrto, šesto, osmo in deseto vprašanje odgovori, da je treba člen 34 Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki pravico do (popolne ali delne) odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička omejuje na primer, ko ima družba razdeljevalka sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju ali rezidentstvo v drugi državi članice Unije ali EGP. Davčnemu zavezancu je treba skupaj z obrestmi vrniti zneske, ki so bili preplačani s kršitvijo teh določb.

61 — Sodba Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, točka 27). Glej v tem smislu tudi sodbe San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, točka 12), Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 202), Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 24) in Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, točka 30).

62 — Sodba Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, točka 28). Glej v tem smislu tudi sodbi Littlewoods Retail in drugi (C-591/10, EU:C:2012:478, točka 25) in Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, točka 21).

63 — Glej sodbo Lady & Kid in drugi (C-398/09, EU:C:2011:540, točka 20).

64 — Glej sodbo Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, točka 23).

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

E – *Enajsto in dvanajsto vprašanje za predhodno odločanje*

145. Predložitveno sodišče z enajstim in dvanajstim vprašanjem sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki ne dovoljuje, da se dividende, prejete od družb s sedežem ali dejansko upravo zunaj Unije ali EGP, izvzamejo iz davčne osnove, medtem ko to dovoljuje, če imajo družbe razdeljevalke dividend sedež ali dejansko upravo v državi članici Unije ali EGP.

146. Kot sem pojasnil v točkah od 40 do 57 teh sklepnih predlogov, se določbe Pogodbe DEU uporabljajo, le če so združljive z določbami sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon, kar se mi zdi, da velja za člen 63(1) PDEU.

147. Iz istih razlogov, kot sem jih navedel v točkah od 98 do 110 in od 116 do 144 teh sklepnih predlogov, menim, da taka zakonodaja, kot je portugalska zakonodaja v obravnavani zadevi, pomeni omejevanje prostega pretoka kapitala, ki ga ni mogoče upravičiti.

F – *Trinajsto vprašanje za predhodno odločanje*

148. Predložitveno sodišče s trinajstim vprašanjem sprašuje, ali se v postopku v glavni stvari uporablja klavzula *standstill* iz člena 64 PDEU.

149. Opozarjam, da Sporazum ES-Tunizija ne vsebuje klavzule *standstill*, ki bi bila primerljiva tisti iz člena 64 PDEU, klavzula *standstill* iz člena 33 Sporazum ES-Libanon pa je manj obsežna, kot tista iz člena 64 PDEU.

150. Prednost uporabe Pogodbe DEU bi veljala le v primeru protislovja z določbami mednarodnega prava in sekundarnega prava Unije, za katere štejeta sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon, kar pa po mojem mnenju ne drži.

151. Člen 64 PDEU namreč dovoljuje uporabo omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki so veljale na dan 31. decembra 1993, vendar je ne nalaga. Državam članicam torej nič ne preprečuje, da od tega odstopijo enostransko ali, kot v tej zadevi trdita švedska vlada in Komisija, z mednarodnim sporazumom, v celoti (kot v Sporazumu ES-Tunizija) ali delno (kot v Sporazumu ES-Libanon).

152. Na to vprašanje torej ni treba odgovoriti.

153. Toda če bi Sodišče o tem razsodilo drugače, bi bilo treba preučiti, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 64 PDEU.

154. V skladu z njegovim odstavkom 1 „[d]oločbe člena 63 ne posegajo v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala“.

155. V zvezi s tem portugalska vlada trdi, da se ta zadeva sicer nanaša na člen 46 CIRC v različici, ki je veljala leta 2009, vendar je enaka določba veljala že na dan 31. decembra 1993.

156. Kot je Sodišče menilo v točki 47 sodbe Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), „[v] zvezi s časovnim merilom, določenim v členu 64(1) PDEU, iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da čeprav je načeloma naloga nacionalnega sodišča, da opredeli vsebino zakonodaje, ki je veljala na dan, ki ga določa akt Unije, je naloga Sodišča, da poda elemente za razlago pojma prava Unije, na kateri se je mogoče sklicevati pri uporabi odstopanja, določenega v tem pravu, glede nacionalne zakonodaje, ki je ‚veljala' na določen dan".

157. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, „da vsak nacionalni ukrep, ki je bil sprejet po tako določenem datumu, ni samo zaradi tega samodejno izključen iz odstopanja, ki je bilo uvedeno z zadevnim aktom Unije. Za določbo, ki je v bistvu enaka kot v prejšnji zakonodaji ali ki samo zmanjšuje ali odstranjuje oviro za izvrševanje pravic in svoboščin po pravu Unije, ki je bila določena v prejšnji zakonodaji, namreč odstopanje velja. Nasprotno pa zakonodaje, ki temelji na drugačni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke, ni mogoče izenačiti z zakonodajo, ki je veljala na dan, določen v zadevnem aktu Unije".[66]

158. Če bi Sodišče odločilo, da se uporablja člen 64 PDEU, bi moralo predložitveno sodišče preveriti, ali je na dan 31. decembra 1993 veljala določba, ki je bila v bistvu enaka tisti iz člena 46 CIRC v tem smislu, da je zavračala odpravo dvojnega ekonomskega obdavčevanja za dividende, prejete iz tretjih držav. Samo v tem primeru bi za omejitev iz člena 46 CIRC veljala ugodnost iz klavzule *standstill* iz člena 64 PDEU.

G – *Štirinajsto vprašanje za predhodno odločanje*

159. Predložitveno sodišče s štirinajstim vprašanjem sprašuje, ali se klavzula *standstill* iz člena 64 ne uporablja, ker je Republika Portugalska uvedla pogodbeni sistem davčnih ugodnosti za naložbe v tujini, ki ga določa člen 41(5)(b) EBF, in sistem, ki ga za dividende iz afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalščina, in Vzhodnega Timorja, določa člen 42 EBF.

160. To vprašanje izvira iz trditve družbe SECIL, da Republika Portugalska ne more odstopiti od klavzule *standstill* zgolj za primere, v katerih bi se uporabljali posebni davčni sistemi iz členov 41(5)(b) in 42 EBF.

161. Glede na moj odgovor na prejšnja vprašanja menim, da na štirinajsto vprašanje ni treba odgovoriti.

162. To velja še toliko bolj, ker, kot trdi Komisija, obstoj sistema posebnih davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe in dividende iz afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalščina, in Vzhodnega Timorja, ni upoštevni element v obravnavani zadevi.

163. Ta sistema pomenita, da Republika Portugalska za dividende, prejete iz afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalščina, in Vzhodnega Timorja, ne more več uporabljati svojega splošnega sistema za dividende, prejete iz tretjih držav, temveč mora uporabiti ta posebni sistem. Ni mogoče ugotoviti, da bi se Republika Portugalska s sprejetjem teh posebnih sistemov odločila, da opusti možnost sklicevanja na klavzulo *standstill* iz člena 64 PDEU, katere obseg je mogoče omejiti.

164. Če bi se postavilo vprašanje glede enakega obravnavanja, bi to izhajalo zgolj iz nacionalnega prava in bi bilo v pristojnosti portugalskih sodišč.

66 — Sodba Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 48). Glej v tem smislu tudi sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, točka 41) in A (C-101/05, EU:C:2007:804, točka 49).

VI – **Predlog**

165. Tako Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni), odgovori:

1. Člen 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ), in člen 30 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourgu ter v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES), se ne uporabljata v postopku v glavni stvari, ki se nanaša izključno na prosti pretok kapitala.

2. Člen 34 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ), ter člena 31 in 33 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourgu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES), so jasne, natančne in nepogojne določbe z neposrednim učinkom.

3. Člen 34 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ), ter člena 31 in 33 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourgu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES), je treba razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki pravico do (popolne ali delne) odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička omejuje na primer, ko ima družba razdeljevalka sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju ali rezidentstvo v drugi državi članici Evropske unije ali Evropskega gospodarskega prostora. Davčnemu zavezancu je treba skupaj z obrestmi vrniti zneske, ki so bili preplačani s kršitvijo teh določb.

4. Nacionalna zakonodaja, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki ne dovoljuje polnega ali delnega izvzema – odvisno od primera – dividend, ki izvirajo iz družb s sedežem ali dejansko upravo zunaj Unije ali Evropskega gospodarskega prostora, ne more temeljiti niti na členu 89 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ), niti na členu 85 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourgu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES).

5. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna se obravnava v postopku v glavni stvari, ki pravico do (popolne ali delne) odprave dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička omejuje na primer, ko ima družba razdeljevalka

sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju ali rezidentstvo v drugi državi članici Unije ali Evropskega gospodarskega prostora. Davčnemu zavezancu je treba skupaj z obrestmi vrniti zneske, ki so bili preplačani s kršitvijo te določbe.