Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 27 januari 2016 [1]

Mål C-464/14

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

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Tributário de Lisboa (skattedomstol i Lissabon, Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande — Europa–Medelhavsavtal — EG–Tunisien-avtalet — EG–Libanon-avtalet — Fri rörlighet för kapital — Restriktioner”

I – **Inledning**

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 64 FEUF, samt artiklarna 31, 34 och 89 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt för Europeiska gemenskapens och Europeiska kol och stålgemenskapens räkning genom: Rådets och Kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG, av den 26 januari 1998 [2] (nedan kallat EG–Tunisien-avtalet) och artiklarna 31, 33 och 85 i Europa–Medelhavsavtalet Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt för Europeiska gemenskapens räkning genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006 [3] (nedan kallat EG–Libanon-avtalet).

2. I förhållande till tidigare mål som har avsett frågor angående tolkning av Europa–Medelhavsavtalen, avser förevarande mål frågor om fri rörlighet för kapital och medför således tillämpning dels av bestämmelserna i EUF-fördraget, dels bestämmelserna i nämnda avtal. Domstolen ska således för första gången pröva frågan om en eventuell prioritet i tillämpningen av de ena i förhållande till de andra.

1 — Originalspråk: franska.
2 — EGT L 97, s. 1.
3 — _ EUT L 143, s. 1.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätten*

1. EUF-fördraget

3. I artikel 63.1 i EUF-fördraget anges följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

4. Genom artikel 64.1 FEUF har en så kallad standstillregel införts, vilken har följande lydelse:

”Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. …”

5. I artikel 65.1–65.3 FEUF föreskrivs följande:

”1. Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel ska inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med fördragen.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63.”

2. EG–Tunisien-avtalet

6. Artikel 31 i EG–Tunisien-avtalet, som finns i avdelning III, som har rubriken ”Etableringsrätt och tillhandahållande av tjänster”, har följande lydelse:

”1. Parterna är överens om att utvidga avtalets räckvidd till att omfatta etableringsrätt för en parts företag på den andra partens territorium och liberalisering av tillhandahållandet av tjänster från en parts företag till andra partens konsumenter.

2. Associeringsrådet skall utfärda nödvändiga rekommendationer för att genomföra de mål som anges i punkt 1.

Vid utarbetandet av dessa rekommendationer skall associeringsrådet ta hänsyn till erfarenheterna av tillämpning av ömsesidigt beviljande av behandling som mest gynnad nation och parternas respektive skyldigheter enligt Allmänna tjänstehandelsavtalet som utgör en bilaga till Avtalet om upprättandet av WTO [Världshandelsorganisationen], nedan kallat GATS, särskilt de[m] i artikel V.

3. Förverkligandet av detta mål skall bli föremål för en första granskning av associeringsrådet senast fem år efter detta avtals ikraftträdande.”

7. Artikel 34 i detta avtal, som finns i kapitel I, som har rubriken ”Löpande betalningar och kapitalrörelser” i avdelning IV i detta med rubriken ”Betalningar, kapital, konkurrens och andra ekonomiska bestämmelser”, föreskrivs följande:

”1. Beträffande transaktioner på betalningsbalansens kapitalräkning skall [unionen] respektive Tunisien från och med avtalets ikraftträdande garantera fri rörlighet för kapital såvitt avser direkta investeringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav.

2. Parterna skall samråda med varandra i syfte att underlätta kapitalrörelser mellan [unionen] och Tunisien och fullständigt liberalisera dem när de nödvändiga villkoren är uppfyllda.”

8. I artikel 89 i nämnda avtal, som finns i kapitel I i avdelning VIII i detta, med rubriken ”Institutionella och allmänna bestämmelser samt slutbestämmelser”, föreskrivs följande:

”Ingen bestämmelse i avtalet får ha till verkan:

— att utsträcka de förmåner som beviljats av en av parterna inom det fiskala området till att avse varje internationellt avtal eller arrangemang som binder denna part,

— att hindra att en part antar eller tillämpar åtgärder för att undvika bedrägeri eller skatteflykt,

— att lägga hinder i vägen för en parts rätt att tillämpa sina skattebestämmelser på sina skattepliktiga som inte befinner sig i en identisk situation vad gäller bostadsort.”

3. EG–Libanon-avtalet

9. I artikel 31 i kapitel 1, med rubriken ”Löpande betalningar och kapitalrörelser” under avdelning IV, med rubriken ”Betalningar, kapital, konkurrens och andra ekonomiska bestämmelser”, i detta avtal, föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal och i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 33 och 34 får det inte finnas några restriktioner mellan [unionen], å ena sidan, och Libanon, å andra sidan, när det gäller kapitalrörelser, och det får inte förekomma någon diskriminering som grundar sig på deras medborgares nationalitet eller bostadsort eller på var kapitalet investeras.”

10. I artikel 33 i samma kapitel 1 i detta avtal föreskrivs följande:

”1. Om inte annat följer av andra bestämmelser i detta avtal och andra internationella åtaganden som [unionen] och Libanon har gjort skall bestämmelserna i artiklarna 31 och 32 inte påverka tillämpningen av eventuella restriktioner dem emellan vid tidpunkten för ikraftträdandet av detta avtal i fråga om kapitalrörelser mellan parterna i samband med direktinvesteringar, bland annat i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller medgivande av säkerheter för kapitalmarknaden.

2. Överföring till utlandet av investeringar som gjorts i Libanon av personer bosatta i [unionen] eller i [unionen] av personer bosatta i Libanon samt de vinster som härrör från dessa investeringar skall emellertid inte beröras.”

11. I artikel 85 som finns i avdelning VIII, med rubriken ”Institutionella och allmänna bestämmelser samt slutbestämmelser” i nämnda avtal, föreskrivs följande:

”Vad beträffar direkt beskattning får ingen bestämmelse i detta avtal ha till verkan

a) att utsträcka de skatteförmåner som beviljats av någondera parten inom ramen för ett internationellt avtal eller en överenskommelse som binder denna part,

b) att hindra en part från att anta eller tillämpa åtgärder för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt,

c) att hindra en part från att tillämpa sina relevanta skattebestämmelser på skattepliktiga personer som inte befinner sig i en identisk situation, särskilt vad gäller bostadsort.”

B – *Folkrätten*

12. Enligt artikel 1, med rubriken ”Konventionens tillämpningsområde”, i Wienkonventionen om traktaträtten av den 23 maj 1969 (Förenta nationernas fördragssamling, volym 1155, s. 331) (nedan kallad Wienkonventionen), äger konventionen tillämpning på traktater mellan stater.

13. I artikel 30, med rubriken ”Tillämpning av successiva traktater rörande samma ämne”, i denna konvention föreskrivs följande:

”1. Om ej annat följer av artikel 103 i Förenta nationernas stadga skall staters rättigheter och förpliktelser enligt successiva traktater rörande samma ämne avgöras i enlighet med följande bestämmelser.

…

3. När alla parter i den tidigare traktaten också är parter i den senare traktaten men den tidigare traktaten ej upphört eller suspenderats enligt artikel 59, äger den tidigare traktaten tillämpning endast i den utsträckning som dess bestämmelser är förenliga med den senare traktatens bestämmelser.

4. När icke alla parterna i den tidigare traktaten är parter i den senare traktaten,

a) gäller i förhållandet mellan stater som är parter i båda traktaterna samma regel som enligt mom. 3;

b) är, såvitt angår en stat som är part i båda traktaterna och en stat som är part endast i en av traktaterna, den traktat i vilken båda staterna är parter avgörande för deras inbördes rättigheter och skyldigheter.”

C – *Den portugisiska rätten*

14. Artikel 46 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) (nedan kallad CIRC), vilken hade rubriken ”Undanröjande av dubbelbeskattning av utdelad vinst” och i den version som var tillämplig år 2009, hade följande lydelse:

”1. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform samt kooperativa och offentliga företag, som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, ska avdrag göras för den inkomst som ingår i beskattningsunderlaget och som avser utdelad vinst, om följande villkor är uppfyllda:

a) Det vinstutdelande bolaget har sitt säte eller sin verkliga ledning inom samma territorium samt är skyldigt att erlägga inkomstskatt för juridiska personer utan rätt till skattebefrielse eller är skyldigt att erlägga den skatt som avses i artikel 7.

b) Mottagaren omfattas inte av systemet för skatteinsyn som avses i artikel 6.

c) Mottagaren har ett direkt innehav i det vinstutdelande bolagets kapital som inte understiger 10 procent eller vars anskaffningsvärde inte understiger 20 miljoner euro och mottagaren har haft detta innehav under en oavbruten period av ett år närmast före den dag då vinsten utdelades, eller, om innehavet har varat under kortare tid, det bibehålls så länge som krävs för att uppnå denna tidsperiod.

…

5. Vad som föreskrivs i punkt 1 ska även tillämpas om ett rättssubjekt med hemvist i Portugal i enlighet med vad som föreskrivs i nämnda punkt innehar andelar i ett rättssubjekt med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, förutsatt att de båda rättssubjekten uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 2 i [direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25–28)].

6. Bestämmelserna i punkterna 1–5 är även tillämpliga på intäkter som ingår i skatteunderlaget, vilka motsvarar utdelad vinst som kan tillskrivas ett fast driftställe, inom det portugisiska territoriet, från en enhet som har sitt säte i en annan medlemsstat i Europeiska unionen och som, på de villkor som där anges, en del av aktiekapitalet i en enhet som har sitt säte i en medlemsstat, om dessa båda enheter uppfyller de krav och villkor som avses i artikel 2 i direktiv 90/435.

…

8. Det avdrag som avses i punkt 1 ska endast avse 50 procent av de inkomster som ingår i beskattningsunderlaget och som avser

a) utdelad vinst, om inget av villkoren i punkt 1 b och c är uppfyllda, samt beträffande inkomster som en delägare erhåller genom sin andel av den utdelning som lämnas, förutsatt att villkoret i punkt 1 a är uppfyllt i båda fallen;

b) vinst som ett rättssubjekt med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen delar ut, om det uppfyller villkoren i artikel 2 i direktiv 90/435 och inget av villkoren i punkt 1 c är uppfyllda.”

…”

15. När de gäller skattefördelar vid investering, som följer av ett avtal som ingåtts mellan den portugisiska staten och den skattskyldige, föreskrevs i stadgan för skattefördelar (Estatuto dos Benefícios Fiscais, nedan kallad EBF), i dess artikel 41.5 b, i den version som var tillämplig år 2009, följande:

”5. Följande skattefördelar får beviljas den som ansvarar för sådana investeringsprojekt som avses i föregående punkt:

…

b) Undanröjande av dubbelbeskattning, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 46 CIRC, under avtalstiden, när investeringen sker i form av bildande eller förvärv av utländska bolag.”

16. I artikel 42 EBF, med rubriken ”Undvikande av dubbelbeskattning av vinst som utdelas av bolag som har säte i afrikanska länder med portugisiska som officiellt språk och Demokratiska republiken Östtimor” föreskrivs följande:

”1. Det avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 i [CIRC] är tillämpligt på den vinst som delas ut till enheter med hemvist i Portugal från dotterbolag med hemvist i afrikanska länder med portugisiska som officiellt språk och i Östtimor, om följande villkor är uppfyllda:

a) Det bolag som erhåller vinsten är underkastad och inte undantagen från IRC och dotterbolaget är underkastat och inte undantaget från skatt på inkomst liknande IRC.

b) Den enhet som mottar vinsten innehar, direkt, minst 25 procent av dotterbolagets aktiekapital under en period på minst två år.

c) Den vinst som delas ut härrör från dotterbolagets vinst har beskattats med minst 10 procent och inte resulterar av verksamhet som genererar passiv inkomst, det vill säga royalties, kapitalvinster och andra inkomster från överlåtbara värdepapper, intäkter av fastigheter belägna utanför det land där bolaget har sitt säte, eller försäkringar avseende personer som inte har hemvist i detta land och intäkter från transaktioner avseende bankverksamhet som inte direkt avser detta lands marknad.”

17. I avtalet mellan Republiken Portugal och Republiken Tunisien för att undvika dubbelbeskattning beträffande inkomstskatt (nedan kallat CDI), undertecknat i Lissabon den 24 februari 1999,[4] föreskrivs i dess artikel 10, med rubriken ”Utdelning”, som ingår i kapitel III, med rubriken ”Inkomstskatt”, följande:

”1. Utdelning från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som erhåller utdelningen är den som har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.”

…”

4 — *Diário da República I*, serie A, nr 77, av den 31 mars 2000, s. 1411.

18. I artikel 25, med rubriken ”Informationsutbyte” som ingår i kapitel V, med rubriken ”Särskilda bestämmelser”, i detta avtal, föreskrivs följande:

”1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning överensstämmer med avtalet. Informationsutbytet begränsas inte av artikel 1. De upplysningar som en avtalsstat mottar hålls hemliga på samma sätt som de upplysningar som erhållits med tillämpning av denna stats interna lagstiftning och meddelas endast till de personer eller myndigheter (inbegripet domstolar och administrativa organ) som berördes av fastställandet eller uttagandet av de skatter som avtalet avsåg, av administrativa eller rättsliga förfaranden avseende dessa skatter, eller av beslut angående förfaranden som inletts avseende dessa skatter. Personerna eller myndigheterna skall endast använda uppgifterna i dessa syften. De får lämna ut uppgifterna i samband med allmänna domstolsförhandlingar eller rättsliga avgöranden.

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses under inga omständigheter medföra en skyldighet för en avtalsslutande stat att

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).”

III – **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (nedan kallat SECIL) är ett aktiebolag bildat enligt portugisisk rätt och har sitt säte i Outão (Portugal). Skattemässigt lyder det under ett särskilt beskattningssystem för företagskoncerner.

20. SECIL grundades år 1930 och tillverkar cement. År 2009 innehade SECIL 98,72 procent av aktiekapitalet i Société des Ciments de Gabés SA (nedan kallat Ciments de Gabés), med säte i Tunis (Tunisien), och 51,05 procent av aktiekapitalet i bolaget Ciments de Sibline, S.A.L. (nedan kallat Ciments de Sibline»), med säte i Beirut (Libanon).

21. År 2009 erhöll SECIL 6 288 683,39 euro i utdelning av Ciments de Gabés och 2 022 478,12 euro av Ciments de Sibline.

22. Efter det att vart och ett av SECIL:s dotterbolag beskattats, det ena i Tunisien och det andra i Libanon, deklarerade SECIL sin utdelning i Portugal, utan att den omfattades av någon mekanism för att undanröja eller lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen.

23. SECIL ålades således att betala ett totalt belopp på 4 587 208,20 euro i bolagsskatt till Fazenda pública (den portugisiska skattemyndigheten).

24. Den 29 maj 2012 framställde SECIL en begäran om omprövning av beslutet till Setúbals finansdirektör (Diretor de Finanças de Setúbal) och gjorde gällande att beskattningen av den utdelning som SECIL hade erhållit av Ciment de Gabés och Ciments de Sibline var rättsstridig eftersom den portugisiska lagen åsidosatte EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet samt EUF-fördraget genom att utesluta tillämpningen av bestämmelserna om undanröjande av den ekonomiska dubbelbeskattningen.

25. Denna begäran avslogs genom beslut av den 10 oktober 2012 som delgavs SECIL genom skrivelse av den 17 oktober 2012.

26. SECIL överklagade detta beslut till Tribunal Tributário de Lisboa (skattedomstol i Lissabon, Portugal), och angav i huvudsak att de portugisiska skattemyndigheternas vägran att tillämpa det system för undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning som var tillämpligt i Portugal under redovisningsåret 2009, som föreskrivs i artikel 46.1 och 46.8 CIRC och i artiklarna 41.5 b och 45 EBF, inte var förenlig med vare sig folkrätten eller unionsrätten, eftersom detta system endast var tillämpligt på vinst som delats ut av bolag som i skattehänseende hade sitt säte i Portugal, i en unionsmedlemsstat eller medlemsstat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), i ett av de afrikanska länder som har portugisiska som officiellt språk eller i Östtimor. Enligt SECIL utgjorde denna skillnad i behandlingen avseende vinst härrörande från Tunisien och från Libanon ett åsidosättande av EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet samt av artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.

27. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Tributário de Lisboa (skattedomstol i Lissabon) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

1) Är artikel 31 i [EG–Tunisien-avtalet] en klar, precis och ovillkorlig bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att etableringsrätten ska tillämpas i förevarande fall?

2) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, medför den etableringsrätt som föreskrivs i den bestämmelsen de konsekvenser som [SECIL] har gjort gällande, i den meningen att den mekanism för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas för utdelning som sökanden har erhållit från sitt dotterbolag i Tunisien, för att etableringsrätten inte ska åsidosättas?

3) Är artikel 34 i [EG–Tunisien-avtalet] en klar, precis och ovillkorlig bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att den fria rörligheten för kapital ska tillämpas i förevarande fall, i den meningen att den ska anses innefatta den investering som sökanden har gjort?

4) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, får den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i denna bestämmelse de konsekvenser som [SECIL] har gjort gällande, i den meningen att den medför att mekanismen för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som [SECIL] erhållit från sitt dotterbolag i Tunisien?

5) Medför bestämmelserna i artikel 89 i [EG–Tunisien-avtalet] att de ovanstående frågorna ska besvaras jakande?

6) Är det motiverat att ge utdelning som lämnats av [Ciments de Gabés] en inskränkande behandling, mot bakgrund av att det i Republiken Tunisiens fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område [EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 09, volym 1 s. 64–68]?

7) Utgör artikel 31 i [EG–Libanon-avtalet], jämförd med artikel 33.2 i samma avtal, en klar, precis och ovillkorlig bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att den fria rörligheten för kapital ska tillämpas i förevarande fall?

8) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, får den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i dessa bestämmelser de konsekvenser som [SECIL] har gjort gällande, i den meningen att den medför att mekanismen för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som sökanden erhållit från sitt dotterbolag i Libanon?

9) Medför bestämmelserna i artikel 85 i [EG–Libanon-]avtalet att de ovanstående frågorna ska besvaras jakande?

10) Är det motiverat att behandla utdelning som lämnats av [Ciments de Sibline] enligt en restriktiv tolkning, mot bakgrund av det att det i Republiken Libanons fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i rådets direktiv 77/799?

11) Är artikel 56 EG [(nu artikel 63 FEUF)] tillämplig i förevarande fall, och, om den frågan ska besvaras jakande, medför den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i den bestämmelsen att mekanismen med fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som [Ciments de Gabés] och [Ciments de Sibline] har lämnat till [SECIL] under räkenskapsåret 2009 eller ska mekanismen med delvis avdrag som föreskrivs i punkt 8 i samma artikel tillämpas?

12) Även om det slås fast att den fria rörligheten för kapital är tillämplig i förevarande fall, kan en underlåtenhet att på den aktuella utdelningen tillämpa mekanismerna för att undanröja eller lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen som föreskrevs i den då gällande portugisiska lagstiftningen, motiveras av den omständigheten att det i Republiken Tunisiens och Republiken Libanons fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i rådets direktiv 77/799?

13) Utgör standstillregeln i artikel 57.1 EG (nu artikel 64 FEUF) hinder för tillämpning av den fria rörligheten för kapital, med de konsekvenser som sökanden har gjort gällande?

14) Ska standstillregeln i artikel 57.1 EG (nu artikel 64 FEUF) inte tillämpas på grund av att det system med skattefördelar för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b EBF och det system som föreskrivs i artikel 42 EBF för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor under tiden har införts?

IV – **Förfarandet vid domstolen**

28. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 8 oktober 2014. SECIL, den portugisiska, grekiska och svenska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i målet.

29. Med tillämpning av artikel 61.1 i domstolens rättegångsregler har parterna uppmanats att besvara frågor från domstolen avseende förhållandet mellan EUF-fördraget och Europa–Medelhavsavtalen, vilket de har gjort.

30. Förhandling hölls den 18 november 2015, vid vilken SECIL, den portugisiska regeringen och kommissionen framställde sina muntliga synpunkter.

V – **Bedömning**

A – *Inledande anmärkningar*

31. Förevarande begäran om förhandsavgörande uppvisar ett särdrag som är ovanligt inom domstolens praxis genom att den avser frågan om konkurrerande tillämpning av bestämmelserna i EUF-fördraget och Europa–Medelhavsavtal, närmare bestämt artiklarna 49 FEUF, 63 FEUF, och 64 FEUF samt artiklarna 31, 34 och 89 i EG–Tunisien-avtalet och artiklarna 31, 33 och 85 i EG–Libanon-avtalet.

32. Det ska i detta hänseende erinras om att enligt fast rättspraxis är ett avtal som har ingåtts av unionen och en eller flera tredjeländer, vad unionen beträffar, en rättsakt som beslutats av en av gemenskapens institutioner enligt vad som avses i artikel 267 första stycket b FEUF, att bestämmelserna i ett sådant avtal från och med dagen för avtalets ikraftträdande utgör en integrerad del av unionens rättsordning och att domstolen inom ramen för denna rättsordning är behörig att meddela förhandsavgörande om tolkningen av detta avtal.[5]

33. Domstolen har på denna grund ofta haft tillfälle att besvara tolkningsfrågor avseende tolkningen av bestämmelser i Europa–Medelhavs-avtalen, närmare bestämt EEG–Algeriet-avtalet,[6] EG–Marocko-avtalet,[7] EG–Israel-avtalet och EG–PLO-avtalet,[8] EG–Libanon-avtalet,[9] EG-Egypten-avtalet[10] samt EG–Tunisien-avtalet[11].

34. Inget av dessa mål avser emellertid frågan om konkurrerande tillämplighet av bestämmelserna i EUF-fördraget och Europa–Medelhavsavtalen.

5 — Se dom Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, punkterna 3–6) avseende avtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska ekonomiska gemenskapen och Grekland, som undertecknades i Aten den 9 juli 1961, ingått för gemenskapens räkning genom rådets beslut 63/106/EEG av den 25 september 1961, (EGT L 26, s. 293) (nedan kallat associeringsavtalet EES/Grekland), dom Demirel (12/86, EU:C:1987:400, punkt 7) avseende avtalet om upprättandet av en associering mellan Europeiska ekonomiska gemenskapen och Turkiet som undertecknades i Ankara den 12 september 1963 och ingicks för gemenskapens räkning genom rådets beslut 64/732/EEG av den 23 december 1963 (EGT L 217, s. 3685) (nedan kallat associeringsavtalet EEG–Turkiet), dom Andersson och Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, punkterna 26 och 27), dom Ospelt och Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punkt 27), och dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 19) avseende avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som undertecknades den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) och godkändes genom rådets och kommissionens beslut 94/1/EKSG, EG av den 13 december 1993 om ingående av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet mellan Europeiska gemenskaperna, deras medlemsstater och Finland, Island, Liechtenstein, Norge, Schweiz, Sverige och Österrike (EGT L 1, 1994, s.1; svensk specialutgåva, område 2, volym 11, s. 37) (nedan kallat EES-avtalet).

6 — Se samarbetsavtalet mellan Europeiska ekonomiska gemenskapen och Demokratiska folkrepubliken Algeriet som undertecknades i Alger den 26 april 1976 och godkänts på gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2210/78, av den 26 september 1978 (EGT L 263, s. 1), som har varit föremål för en analys av domstolen i målen som ledde till domen Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) och Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — _ Se samarbetsavtalet mellan Europeiska ekonomiska gemenskapen och Konungariket Marocko, som undertecknades i Rabat den 27 april 1976 och godkändes på gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2211/78 av den 26 september 1978 (EGT L 264, s. 1), som ersattes av Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Konungariket Marocko, å andra sidan, som undertecknades i Bryssel den 26 februari 1996 och godkändes av på gemenskapernas vägnar genom rådets och kommissionens beslut 2000/204/EG, EKSG av den 24 januari 2000 (EGT L 70, s. 1). Dessa avtal blev föremål för begäran om förhandsavgörande i målen som ledde fram till dom Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) och dom Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549), samt beslut Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) och El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Se Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan de europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Staten Israel, å andra sidan, som undertecknades i Bryssel den 20 november 1995 (EGT L 147, 2000, s. 3) och Medelhavsinterimsavtalet om associering om handel och samarbete mellan Europeiska gemenskapen, å ena sidan, och palestinska befrielseorganisationen för den palestinska myndigheten på Västbanken och i Gaza, å andra sidan, som undertecknades i Bryssel den 24 februari 1997 (EGT L 187, 1997, s. 3). Dessa avtal blev föremål för en begäran om förhandsavgörande i målet som ledde till domen Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — EG–Libanon-avtalet har redan analyserats av domstolen i målet som ledde till beslut Mugraby/rådet och kommissionen (C-581/11 P, EU:C:2012:466), samt av tribunalen i beslut Mugraby/rådet och kommissionen (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — _ Se Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Arabrepubliken Egypten, å andra sidan, som undertecknades i Luxemburg den 25 juni 2001 och godkändes genom rådets beslut 2004/635/EG av den 21 april 2004 (EGT L 304, s. 38). Detta avtal blev föremål för en begäran om förhandsavgörande i målet som ledde till domen Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — EG–Tunisien-avtalet har tidigare varit föremål för en begäran om förhandsavgörande i målet som ledde till domen Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) och analyserats av tribunalen i målet som ledde till domen Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/rådet och kommissionen (T-162/07, EU:T:2009:333) och ICF/kommissionen (T-406/08, EU:T:2013:322, punkterna 208–214).

35. Det samma gäller de mål som avsåg frågor om tolkning av associeringsavtalen EEG–Grekland, [12] EEG–Turkiet [13] och EG–Ungern [14] samt partnerskaps- och samarbetsavtalet EG–Ryssland [15].

36. Däremot har frågan om konkurrerande tillämplighet av bestämmelserna i EUF-fördraget om fri rörlighet för kapital och bestämmelserna i EES-avtalet avseende samma frihet i flera fall varit föremål för en begäran om förhandsavgörande [16] eller en direkt talan [17].

37. Denna rättspraxis kommer emellertid inte att vara användbar i förevarande mål, eftersom domstolen ofta har funnit att ”de regler om förbud mot begränsningar av den fria rörligheten för kapital och mot diskrimineringar som de innehåller, såvitt avser förhållandena mellan stater som är parter till EES-avtalet, oavsett om de är medlemmar i unionen eller i Efta, är identiska med de unionsrättsliga bestämmelser som gäller för förhållandena mellan medlemsstaterna”. [18]

38. Eftersom nivån av rättsligt skydd som ges på detta område är densamma i EUF-fördraget och i EES-avtalet, har det föga betydelse huruvida det är bestämmelserna i EUF-fördraget eller de i EES-avtalet som är tillämpliga. Av denna anledning uppkom inte frågan om en hierarki eller en prioritering mellan dessa bestämmelser i dessa mål i vilka både EUF-fördraget och EES-avtalet var tillämpliga.

39. Detta är inte fallet i förevarande mål, i vilket de bestämmelser som är tillämpliga på EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet inte är desamma som dem i EUF-fördraget. För det första är, om det antas att bestämmelserna i dessa avtal angående etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital har direkt effekt, deras räckvidd begränsad av artiklarna 89 i EG–Tunisien-avtalet och 85 i EG–Libanon-avtalet som begränsar räckvidden av nämnda avtal på området direktbeskattning. Vidare innehåller inte EG–Tunisien-avtalet, i motsats till EUF-fördraget, någon standstillregel som begränsar räckvidden av den fria rörligheten för kapital, medan den standstillregel som finns i artikel 33 i EG–Libanon-avtalet från sitt tillämpningsområde utesluter överföring till utlandet av vinst som följer av investeringar som fysiska eller juridiska personer etablerade inom unionen har gjort i Libanon.

40. Frågan kan således uppkomma huruvida tillämpningen av bestämmelserna i EG–Tunisien och EG–Libanon utesluter tillämpning av bestämmelserna i EUF-fördraget och vice versa.

12 — _ Associeringsavtalet EEG/Grekland var föremål för en begäran om förhandsavgörande i målet som ledde till domen Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — _ Associeringsavtalet EEG–Turkiet har varit föremål för flera begäranden om förhandsavgörande i mål som lett till flera domar av vilka den mest betydelsefulla är Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — _ Se Europaavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Ungern, å andra sidan, som ingicks och godkändes på gemenskapens vägnar genom rådets och kommissionens beslut 93/742/Euratom, EKSG, EG av den 13 december 1993 om ingående av (EGT L 347, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 25, s. 3). Detta avtal har analyserats av domstolen i de mål som har lett till domen Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia och ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92), Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612), och av beslut Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — _ Se partnerskaps- och samarbetsavtal mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Ryska federationen, å andra sidan, som undertecknades i 24 juni 1994 och godkändes på gemenskapernas vägnar genom rådets och kommissionens beslut 97/800/EG, EKSG, Euratom, av den 30 oktober 1997 (JO L 327, p. 1). Detta avtal analyserades av domstolen i målet som ledde till domen Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

16 — _ Se, bland annat, dom Andersson och Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), dom Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), dom Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645), och beslut projektart m.fl. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Se, bland annat, dom kommissionen/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405); kommissionen/Nederländerna (C-521/07, EU:C:2009:360), dom kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273) och dom kommissionen/Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 21). Se även, för ett liknande resonemang, dom Ospelt och Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, punkterna 28 och 32), dom kommissionen/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405, punkt 44), dom kommissionen/Nederländerna (C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33), och beslut projektart m.fl. (C-476/10, EU:C:2011:422, punkterna 34 och 35).

41. Enligt domstolens fasta rättspraxis har ”[avtal som unionen har ingått] … företräde framför [unionens] sekundärrätt”.[19] Domstolen har tillagt att ”detta företräde avseende [unions]rätten ska inte utsträckas till att avse primärrätten”.[20]

42. Inom folkrätten föreskrivs emellertid inte någon hierarki mellan de olika fördrag som staterna har undgått. Som professor Charles Rousseau har skrivit, ”kan inte [den kelseniska doktrinen enligt vilken en bestämmelse som är underordnad en annan bestämmelse, om den står i strid med denna högre stående bestämmelse, antingen ogiltigförklaras eller upphävs, eller medför en sanktion för det ansvariga organet], vilken är gjord för den statliga ordningen, grundad på hierarki mellan organ och normer, avgöra konflikter mellan internationella normer, eftersom majoriteten av bestämmelserna inom folkrätten är avtalsbestämmelser, som härrör från skilda organ utan inbördes hierarki”,[21] med undantag för artikel 103 i Förenta nationernas stadga[22] och principerna om tvingande allmänna folkrättsnormer (*jus cogens*)[23] som är överordnade alla andra normer som strider mot den internationella rätten.[24]

43. Eftersom unionens rättsordning överensstämmer med den kelseniska doktrinen och fastställer en normhierarki enligt vilken EUF-fördraget har företräde framför folkrätten, är det endast möjligt att göra gällande denna normhierarki för det fall det uppstår en konflikt mellan bestämmelserna i de olika fördrag som är tillämpliga, såvida det inte rör sig om en uppenbar konflikt som kan lösas genom tolkning.[25]

44. Enligt min uppfattning föreligger flera omständigheter som inte gör det möjligt att fastställa att det föreligger en sådan konflikt mellan bestämmelserna i EUF-fördraget respektive EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet. Tvärtom har dessa avtal, i likhet med EUF-fördragets bestämmelser om de grundläggande rörelsefriheterna och som anges i artikel 1.2 andra strecksatsen i EG–Tunisienavtalet och artikel 1.2 b i EG–Libanon-avtalet, till syfte att ”fastställa villkoren för en gradvis liberalisering av handeln med varor, tjänster och kapital”.

45. Som domstolen vid flera tillfällen har funnit har Europa–Medelhavsavtalen ”till syfte att främja övergripande samarbete mellan parterna för att bidra till [det berörda tredjelandets] ekonomiska och sociala utveckling och stärka förbindelserna mellan parterna, bland annat på området för arbetskraft”[26].

46. Genom att införa bestämmelser som föreskriver etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, är EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet således förenliga med de principer som EUF-fördraget grundar sig på och har inga syften som strider mot detta fördrags syfte.

19 — Dom Intertanko m.fl. (C-308/06, EU:C:2008:312, punkt 42). Se även, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Tyskland (C-61/94, EU:C:1996:313, punkt 52), dom Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, punkt 25) och dom IATA och ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, punkt 35).

20 — _ Dom Kadi och Al Barakaat International Foundation/rådet och kommissionen (C-402/05 P och C-415/05 P, EU:C:2008:461, punkterna 285 och 308).

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

22 — ”I händelse av konflikt mellan medlemmarnas förpliktelser enligt denna stadga och deras förpliktelser enligt någon annan internationell överenskommelse skola förpliktelserna enligt stadgan gälla.”

23 — I artikel 53 i Wienkonventionen föreskrivs att ”[e]n traktat är ogiltig, om den vid tiden för dess ingående står i strid med en tvingande allmän folkrättsnorm”. Se även, för ett liknande resonemang, artikel 53 i Wienkonventionen om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer av den 21 mars 1986.

24 — Se, för ett liknande resonemang, Crawford, J., *Brownlie’s Principles of Public International Law*, 8:e utgåvan, Oxford University Press, 2012, s. 22 och 23; Matz-Lück, N., ”Conflicts between treaties”, publicerad i Berhardt, R., och Macalister-Smith, P., (förläggare), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, punkterna 4, 9 och 10, tillgänglig på följande webbplats: http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

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

26 — Dom Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, punkt 29). Se även, för ett liknande resonemang, dom Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, punkt 21) och dom Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, punkt 27).

47. Den ovannämnda konflikten kan inte heller följa av artikel 89 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 85 i EG–Libanon-avtalet.

48. Dessa bestämmelser har nämligen helt enkelt till syfte att inte utsträcka de fördelar som beviljas genom de dubbelbeskattningsavtal som en av parterna i Europa–Medelhavsavtalet har ingått till att gälla även de övriga parternas medborgare, att inte förhindra antagande och tillämpning av åtgärder som är avsedda att bekämpa bedrägeri och skatteflykt och att inte hindra tillämpningen av de avtalsslutande parternas skatterättsliga bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer behandlas olika beroende på deras hemvist.

49. I artikel 65.1 FEUF anges samma syften och även om denna artikel inte nämner dubbelbeskattningsavtal, finns det ingenting i EUF-fördraget som gör det möjligt för en tunisisk eller libanesisk medborgare att uppnå en fördel som har beviljats genom ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Portugal och ett annat land. [27]

50. Den omständigheten att EG–Tunisien-avtalet inte omfattar någon standstillregel som begränsar räckvidden av den fria rörligheten för kapital och den omständigheten att den standstillregel som finns i artikel 33 i EG–Libanon-avtalet från sitt tillämpningsområde utesluter överföring till utlandet av vinst av investeringar som personer som har hemvist inom unionen har gjort i Libanon, medför inte heller någon konflikt med artikel 64 FEUF.

51. Den standstillregel som finns i denna artikel avseende inskränkningar av den fria rörligheten för kapital som redan var tillämpliga den 31 december 1993, medför nämligen inte någon skyldighet att bibehålla dem och förbjuder att utvidga deras räckvidd.

52. Som den svenska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga svar på domstolens frågor, ska normhierarkin således inte tillämpas. Följaktligen ska det undersökas huruvida bestämmelserna i dessa avtal är de enda tillämpliga enligt principen *lex posterior derogat legi priori*.

53. Det rör sig inte bara om en allmän rättsprincip vars existens flera av domstolens generaladvokater har erkänt [28] utan även en folkrättslig princip, som kodifierats i artikel 30.1, 30.3 och 30.4 i Wienkonventionen om traktaträtten, som antogs i Wien den 23 maj 1969. [29]

27 — Se, för ett liknande resonemang, dom D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punkterna 58–63) i vilken domstolen fann att ”artiklarna [63 FEUF] och [65 FEUF] inte utgör hinder mot att en … i ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning ingående bestämmelse …, inte … får utsträckas till att gälla även en person som är bosatt i en medlemsstat som inte är part i nämnda avtal” (punkt 63). Som domstolen fann i punkt 55 i den domen, med hänvisning till punkt 59 i domen Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), ”finns [det] emellertid situationer där förmåner enligt ett bilateralt avtal kan utsträckas till en person som är bosatt i en medlemsstat som inte utgör part i nämnda avtal”. Domstolen har således ”i fråga om ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning som slutits mellan en medlemsstat och tredje land funnit att principen om nationell behandling innebär att den medlemsstat som är part i nämnda avtal ska ge fasta driftställen till företag som saknar hemvist i landet rätt till de förmåner som föreskrivs i avtalet, och detta ska ske enligt samma villkor som de som gäller för företag som har hemvist i landet” (punkt 56). Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål.

28 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande kommissionen/rådet (C-110/02, EU:C:2003:667, punkt 33), generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, punkt 61), generaladvokaten Jääskinens förslag till avgörande Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, punkt 28), generaladvokaten Mazáks förslag till avgörande kommissionen/Italien (C-565/08, EU:C:2010:403, punkt 30), generaladvokaten Kokotts ställningstagande Omprövning kommission/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, punkt 48), generaladvokaten Szpunars förslag till avgörande Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, punkt 59) och generaladvokaten Jääskinens förslag till avgörande Förenade kungariket/Europaparlamentet och rådet (C-507/13, EU:C:2014:2394, punkt 59).

29 — Se även, för ett liknande resonemang, artikel 30.3 och 30.4 i Wienkonventionen om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer av den 21 mars 1986. Som domstolen fann i punkt 37 i dom Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52), ”[har] den internationella traktaträtten i huvudsak … kodifierats i Wienkonventionen och … bestämmelserna i den konventionen äger tillämpning på en överenskommelse som ingåtts mellan en stat och en internationell organisation, såsom Europa–Medelhavsavtalet med Egypten, i den utsträckning dessa bestämmelser ger uttryck för allmän internationell sedvanerätt”. Se även, för ett liknande resonemang, dom Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punkterna 40 och 41). Av denna anledning ”binder [dessa regler unionens] institutioner och hör till [unions]srättsordningen” (dom Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punkt 42).

54. Enligt min uppfattning är, i förevarande mål, den regel som kodifierades i artikel 30.3 i Wienkonventionen tillämplig,[30] vilket innebär att det ska fastställas vilken av traktaterna som föregick den andra.

55. EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet ska, beträffande de aktuella bestämmelserna, anses vara nyare än EUF-fördraget och detta även om de ingicks innan Lissabonfördraget trädde i kraft. Vad gäller den fria rörligheten för kapital har FEUF nämligen bara återgett det tidigare fördraget. Mer specifikt härrör förbudet mot ”alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland”,[31] såsom vi känner till det i dag, från år 1992,[32] vilket är tidigare än EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet ingicks.

56. Av detta följer att, eftersom alla parter i den tidigare traktaten, det vill säga FEUF, även är parter i den senare traktaten, det vill säga EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet, kan EUF-fördragets bestämmelser enligt artikel 30.3 i Wienkonventionen, endast tillämpas i den mån de inte har ersatts av dem i EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet.

57. Denna tolkning överensstämmer med generaladvokaten Jääskinens slutsats i punkt 28 i hans förslag till avgörande Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235), enligt vilken, i ett fall liknande det som är aktuellt i förevarande mål, ”principerna om att nyare lag har företräde framför äldre lag (*lex posterior derogat legi priori*) och att speciallag har företräde framför allmän lag (*lex specialis legi generali derogat*) [förefaller] utesluta all tillämpning av artikel [64.1 FEUF] på förbindelserna mellan medlemsstaterna och furstendömet Liechtenstein”. Således uteslöt tillämpningen av artikel 40 i EES-avtalet, vilket liksom EG–Tunisien-avtalet inte innehöll någon standstillregel, tillämpningen av en standstillregel i EUF-fördraget.[33]

B – *Tolkningsfrågorna 1–3 och 7*

58. Genom tolkningsfrågorna 1–3 och 7 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida artikel 31 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 30 i EG–Libanon-avtalet[34] (om etableringsrätten och den fria rörligheten för tjänster), å ena sidan, samt artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet, å andra sidan, har direkt effekt.

1. Den aktuella friheten i målet vid den nationella domstolen

59. Dessa frågor ska föregås av frågan huruvida förevarande mål omfattas av etableringsrätten eller av den fria rörligheten för kapital.

30 — Den regel som anges i artikel 30.3 i Wienkonventionen innebär inte att parterna i de båda traktaten måste vara identiska. Tvärtom, och som folkrättskommissionen har förklarat i sina kommentarer till utkastet till artiklar om traktaträtten (folkrättskommissionens årsbok 1966, vol. II, s. 216), ”anger punkt 3 … den bestämmelse som är allmänt tillämplig när alla parterna i en traktat (*med eller utan andra staters deltagande*) senare ingår en traktat avseende samma ämne” (min kursivering). Se även, för ett liknande resonemang, Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, första utgåvan, Cambridge University Press, 2003, s. 381; Sadat-Akhavi, SA, *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 och 63; Mus, J. B., ”Conflicts between treaties in international law”, *Netherlands International Law Review*, 1998, vol. XLV, s. 208, s. 219.

31 — Artikel 63.1 FEUF.

32 — Se artikel 73 B EG som infördes år 1992 genom artikel G.15 FEU och trädde i kraft den 1 januari 1994.

33 — Se punkt 31 i dom Ospelt et Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493) där domstolen fann att ”medlemsstaterna sedan den 1 maj 1995, den dag då EES-avtalet trädde i kraft med avseende på Furstendömet Liechtenstein, inte längre [kan] åberopa artikel [64.1 FEUF] mot Furstendömet Liechtenstein inom de områden som omfattas av avtalet. Följaktligen måste domstolen inte, i motsats till vad den österrikiska regeringen har hävdat, mot bakgrund av artikel [64 FEUF] pröva om de begränsningar av den fria rörligheten för kapital mellan Österrike och Liechtenstein som följer av VGVG i sak redan gällde den 31 december 1993 och om de av denna anledning kunde bibehållas med stöd av nämnda artikel”. Se även, för ett liknande resonemang, dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkterna 19–22) där domstolen endast tillämpade bestämmelserna i EES-avtalet.

34 — _ Ingen av den hänskjutande domstolens frågor avser artikel 30 i EG/Libanon-avtalet. Eftersom parterna har hänvisat till den lägger jag till den för att komplettera bedömningen.

60. Även om denna förhandsfråga inte har ställts hittills, när det gäller Europa–Medelhavsavtalen, finns det avseende artiklarna 49 FEUF (etableringsfrihet) och 63 FEUF (fri rörlighet för kapital) en fast praxis från domstolen som kan överföras på förevarande mål.

61. Enligt denna rättspraxis kan ”den skattemässiga behandlingen av utdelningar … omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital”. [35]

62. Enligt den portugisiska regeringen omfattas detta mål uteslutande av den etableringsrätt som införts i artikel 31 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 30 i EG–Libanon-avtalet, eftersom SECIL utövar ett bestämmande inflytande på dotterbolagen Ciments de Gabés och Ciments de Sibline.

63. Som kommissionen har påpekat gör den portugisiska lagstiftning, som är i fråga i det nationella målet, emellertid ingen åtskillnad mellan utdelning som ett bolag med hemvist i landet uppbär på grundval av ett innehav som ger ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut och möjlighet att styra dess verksamhet och utdelning som uppbärs på grundval av ett andelsinnehav som inte ger sådant inflytande.

64. ”En nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, som inte är uteslutande tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska … bedömas med hänsyn till artikel 63 FEUF. Ett bolag med hemvist i en medlemsstat kan alltså oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag som är etablerat i tredjeland åberopa denna bestämmelse för att ifrågasätta lagenligheten av en sådan lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkterna 11 och 27).” [36]

65. Följaktligen omfattas förevarande mål, när det gäller EUF-fördraget, av den fria rörligheten för kapital.

66. Denna rättspraxis kan enligt min uppfattning överföras på Europa–Medelhavsavtalen vilka, liksom EUF-fördraget, innehåller bestämmelser om etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital.

67. Jag anser, i likhet med kommissionen, att förevarande mål inte omfattas av den etableringsrätt som föreskrivs i artiklarna 30 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet, utan av den fria rörligheten för kapital som föreskrivs i artikel 34 respektive 31 i dessa avtal. Således ska inte den första, den andra och den sjunde tolkningsfrågan besvaras, i den mån de rör etableringsrätten.

2. Tillämpningsområdet för artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet

68. Det bör prövas huruvida det nationella målet som gäller skattemässig behandling av utdelning som betalats av Ciments de Gabés och Ciments de Sibline till dess aktieägare SECIL, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet.

69. Det ska i detta hänseende påpekas att artikel 31 i EG–Libanon-avtalet allmänt förbjuder ”restriktioner … när det gäller kapitalrörelser”, medan artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet begränsar denna frihet till ”direkta investeringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav”.

35 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 89). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 36), dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 33), samt dom Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 30).

36 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 99). Se även, för ett liknande resonemang, dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 27–30).

70. När det gäller begreppet direktinvesteringar i artikel 64 FEUF har domstolen funnit att ”begreppet direkta investeringar [rör] alla slags investeringar som fysiska eller juridiska personer företar och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet”. [37]

71. Eftersom ”syftet att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer förutsätter att aktieägarens aktieinnehav gör det möjligt för honom att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annat sätt, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget”, [38] är det enligt min uppfattning obestridligt att en sådan investering som den som SECIL har gjort i Ciments de Gabés aktiekapital sedan år 2000 och som år 2009 uppgick till 98,72 procent av dess aktiekapital fullständigt uppfyller dessa kriterier.

72. På samma sätt finns i folkrätten en liknande definition av begreppet investering som i konventionen används för att reglera tvister avseende investeringarna: ”I doktrinen anses allmänt att en investering förutsätter tillskjutande av medel, en viss varaktighet av genomförandet av uppdraget och en delaktighet i riskerna med verkställandet … Vid en läsning av ingressen till [konventionen för lösandet av tvister som uppkommit avseende investeringarna] kan ytterligare en kriterium avseende medverkan till den ekonomiska utvecklingen av den stat där investeringen mottas tilläggas”. [39]

73. Förevarande mål omfattas således av tillämpningsområdet för artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet.

3. Direkt effekt av artikel 34 i EG–Tunisien och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet

74. Det ska, liksom domstolen fann i punkt 25 i domen Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780), avseende artikel 64.1 i EG–Tunisien-avtalet, påpekas att ”[a]v fast rättspraxis följer att en bestämmelse i ett avtal som gemenskapen har ingått med tredje land skall anses vara direkt tillämplig om den, med hänsyn till dess ordalydelse samt till avtalets syfte och art, innebär en klar och precis skyldighet, vars fullgörande eller verkningar inte är beroende av någon ytterligare rättsakt”. [40]

75. När det för det första gäller artikel 34.1 i EG–Tunisien-avtalet föreskrivs i denna bestämmelse att ”[*unionen] respektive Tunisien … [ska] garantera fri rörlighet för kapital* såvitt avser direkta investeringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav”. [41]

76. I artikel 31 i EG–Libanon-avtalet föreskrivs att ”*det inte [får] finnas några restriktioner mellan [unionen], å ena sidan, och Libanon, å andra sidan, när det gäller kapitalrörelser*, och det får inte förekomma någon diskriminering som grundar sig på deras medborgares nationalitet eller bostadsort eller på var kapitalet investeras”. [42]

37 — Dom Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 34). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkterna 180 och 181) och dom Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punkt 102).

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

39 — *Salini Costruttori SpA & Italstrade SpA mot Royaume de Maroc* (ICSID Case No. ARB/00/4) Beslut om behörighet som meddelades den 23 juli 2001, (2002) 129 *Journal du droit international* 196, punkt 52. Flera förlikningsdomstolar har antagit denna definition av begreppet investering. Se förlikningspraxis citerad av Gaillard, E., ”Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice” publicerad i Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., och Wittich, S., (förläggare.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403, 411.

40 — Se även, för ett liknande resonemang, dom Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, punkt 30), dom Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, punkt 53), och dom Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, punkt 21).

41 — Min kursivering.

42 — Min kursivering.

77. I likhet med SECIL och kommissionen anser jag att det rör sig om tydliga, precisa och ovillkorliga bestämmelser, eftersom de fastställer en mycket konkret skyldighet beträffande det resultat som ska uppnås vars fullgörande inte är beroende av någon ytterligare rättsakt.

78. Som den portugisiska regeringen har visat i sitt skriftliga yttrande, står det än mer klart att dessa bestämmelser är tydliga, precisa och ovillkorliga om man jämför dem med de aktuella avtalens bestämmelser om etableringsfriheten vars karaktär av programförklaring är obestridlig.

79. Artikel 31 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 30 i EG–Libanon-avtalet innehåller nämligen endast ett avtal om att avtala (”an agreement to agree”) om vilken omfattning av skydd som ska beviljas unionens, Republiken Libanons och Republiken Tunisiens medborgare. I denna mening begränsar sig bestämmelserna till att fastställa det mål som parterna åtar sig att eftersträva och bestämma det förfarande som gör det möjligt att genomföra detta mål.

80. Denna slutledning ifrågasätts inte av artikel 34.2 i EG–Tunisien-avtalet, i vilken föreskrivs att ”[p]arterna skall samråda med varandra i syfte att underlätta kapitalrörelser mellan [unionen] och Tunisien och fullständigt liberalisera dem *när de nödvändiga villkoren är uppfyllda*”.[43]

81. Som kommissionen har anfört avser nämligen denna bestämmelse enbart andra kapitalrörelser än direkta investeringar som regleras i artikel 34.1, såsom tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Eftersom förevarande mål gäller en direkt investering som avses i artikel 34.1, har artikel 34.2 ingen inverkan på den direkta effekten av artikel 34.1.

82. Vad för det andra beträffar EG–Tunisien-avtalets och EG–Libanon-avtalets föremål och art – avtal vilka i sin artikel 1.1 i överför det som domstolen fann i punkt 27 i sin dom Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) – anser jag att inrättandet genom dessa bestämmelser av en association mellan unionen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Tunisien och Libanon, å andra sidan, är ett ytterligare skäl att godta att dess föremål och dess art är förenliga med den direkta effekten av artiklarna 34 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet.

83. Av dessa skäl anser jag, liksom SECIL, den svenska regeringen och kommissionen, att artiklarna 34 i EG-Turkiet-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet har en direkt effekt som SECIL kan åberopa inför den hänskjutande domstolen.

C – *Tolkningsfrågorna 5 och 9*

84. Genom tolkningsfrågorna 5 och 9 har den hänskjutande domstolen avsett avgränsa räckvidden av artiklarna 89 i EG–Tunisien-avtalet och 85 i EG–Libanon-avtalet i syfte att få veta huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet och som inte tillåter ett fullt eller partiellt avdrag, i respektive fall, för utdelning från bolag som har sitt säte eller sin faktiska ledning utanför unionen eller EES omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser.

85. I artikel 89 första strecksatsen i EG–Tunisien-avtalet och artikel 85 a i EG–Libanon-avtalet föreskrivs att dessa avtal inte får ha till verkan att utsträcka de förmåner inom det fiskala området som en medlemsstat har beviljat genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

43 — Min kursivering.

86. I motsats till den portugisiska regeringen, som beträffande artikel 89 första strecksatsen i EG–Tunisien-avtalet har besvarat frågan utifrån det avtal om undvikande av dubbelbeskattning som den har undertecknat med Tunisien, anser jag, liksom kommissionen, att syftet med denna bestämmelse är att undvika ett en bestämmelse som föreskrivs i ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning med ett *annat* land än Tunisien ska utsträckas till en tunisisk medborgare vars land, Tunisien, inte är part i detta avtal.

87. SECIL avser emellertid inte uppnå en förmån som beviljats genom ett dubbelbeskattningsavtal som Portugal skulle ha ingått med ett annat land än Tunisien.

88. Det samma gäller artikel 85 a i EG–Libanon-avtalet.

89. Artiklarna 89 andra strecksatsen i EG–Tunisien-avtalet och 85 b i EG–Libanon-avtalet tillåter parterna i dessa avtal att anta eller tillämpa åtgärder för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt.

90. Eftersom det inte har anförts något påstående om bedrägeri eller skatteflykt i förevarande mål ska dessa bestämmelser emellertid inte tillämpas.

91. Slutligen tillåter artikel 89 tredje strecksatsen i EG–Tunisien-avtalet och artikel 85 c i EG–Libanon-avtalet de portugisiska skattemyndigheterna att tillämpa de relevanta bestämmelserna i deras skattelagstiftning på skattskyldiga som inte befinner sig i en identisk situation beträffande deras hemvist.

92. Enligt den portugisiska regeringen tillåter dessa bestämmelser den att göra en åtskillnad mellan skattskyldiga mot bakgrund av deras hemvist och den ort där kapitalet har investerats.

93. Jag delar inte denna tolkning av nämnda bestämmelser som ger dem ett ytterligare kriterium som skulle kunna berättiga en skillnad i behandling, nämligen den ort där kapitalet har investerats.

94. Vidare är SECIL ett bolag med hemvist i Portugal och de aktuella bestämmelserna tillåter inte att det i denna egenskap diskrimineras på grundval av dess dotterbolags hemvist.

95. Det ska i detta hänseende erinras om domstolens fasta praxis enligt vilken ”situationen för ett aktieägande bolag som erhåller utdelning från utlandet är jämförbar – med avseende på en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som införts i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade vinster – med situationen för ett aktieägande bolag som erhåller inhemsk utdelning, i den mån som de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattning”. [44]

96. Följaktligen föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna 5 och 9 så, att en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet som inte tillåter ett fullt eller partiellt avdrag, i respektive fall, av utdelning från bolag som har sitt säte eller sin faktiska ledning utanför unionen eller EES, inte kan grunda sig på artikel 89 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 85 i EG–Libanon-avtalet.

44 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 37). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62) och dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 59).

D – *Tolkningsfrågorna 4, 6, 8 och 10*

97. Genom tolkningsfrågorna 4, 6, 8 och 10 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida artiklarna 34 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, som föreskriver en rätt till undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som utdelats endast för det fall det utdelande bolaget har sitt säte eller sin faktiska ledning inom det portugisiska territoriet eller sin hemvist i en annan medlemsstat inom unionen eller EES och, om svaret är jakande, vilka konsekvenser som ska följa av detta.

1. Huruvida den aktuella portugisiska lagstiftningen innehåller en inskränkning av den fria rörligheten av kapital såsom den som föreskrivs i artiklarna 34 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet

98. Som jag nyligen nämnde i punkt 27 i mitt förslag till avgörande Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) söker domstolen efter en diskriminering dold bakom en inskränkning, det vill säga ett hinder mot de grundläggande friheterna till följd av att skattskyldiga som befinner sig i objektivt lika situationer behandlas olika eller att skattskyldiga som befinner sig i olika situationer behandlas lika.

99. Detta tillåter medlemsstaterna att berättiga den aktuella åtgärden genom att grunda sig på ett eller flera i rättspraxis fastställda tvingande skäl av allmänt intresse, på grundval av vilka det normalt sett är omöjligt att berättiga en diskriminering, eftersom denna endast kan berättigas på grund av en av de hänsyn som uttryckligen nämns i EUF-fördraget, det vill säga till allmän ordning, säkerhet eller hälsa, vilka är föga användbara på skatteområdet.

100. I detta hänseende följer av domstolens fasta praxis att nationella åtgärder ”som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater” utgör hinder för den fria rörligheten för kapital. [45]

101. Som domstolen fann i punkt 46 i mål Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) ”[måste det] vid fastställelsen av om en skillnad i den skattemässiga behandlingen är diskriminerande … undersökas huruvida de berörda bolagen, när det gäller den nationella bestämmelsen i fråga, befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att en diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer”.

102. När det gäller undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning, har domstolen vid flera tillfällen funnit att artikel 63 FEUF innebär ”att en medlemsstat som tillämpar ett system för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning när det gäller utdelning till personer med hemvist i landet från bolag med hemvist i landet är skyldig att tillämpa en likvärdig behandling för utdelningar till personer med hemvist i landet från bolag utan hemvist i landet”. [46]

45 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 39). Se även, för ett liknande resonemang, dom A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 40), dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50) och dom Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11 - C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15).

46 — Dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 38). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 72) och dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 60).

103. Som den hänskjutande domstolen har angett, förbehålls i förevarande fall i artikel 46 i CIRC rätten att undvika dubbelbeskattning på utdelning som gjorts till portugisiska bolag som uppfyller vissa minimikrav beträffande den del av aktiekapitalet som de innehar i det utdelande bolaget, samt värdet och varaktigheten av detta innehav.[47] Detta undvikande av dubbelbeskattning sker i form av ett fullt avdrag för den aktuella utdelningen av de portugisiska bolagens skattepliktiga vinst. Ett partiellt avdrag på 50 procent föreskrivs i denna bestämmelse när ett av minimikraven inte är uppfyllt.

104. Denna rätt till ett fullt eller partiellt avdrag är emellertid endast möjligt för det fall det utdelande företaget har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, eller har sitt säte i en annan medlemsstat inom unionen eller EES.

105. De bolag som erhåller utdelning från ett bolag vilket, såsom Ciments de Gabés och Ciments de Sibline, har sitt säte eller sin faktiska ledning i ett tredjeland, såsom Tunisien och Libanon, ska däremot påföras bolagsskatt med en skattesats på 23 procent, om inte en nedsatt skattesats ska tillämpas med stöd av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

106. Det följer av begäran om förhandsavgörande att Portugal inte har ingått något liknande avtal med Libanon och att det i artikel 10.2 i det avtal som landet har ingått med Republiken Tunisien föreskrivs en högsta skattesats på 15 procent.

107. Av detta följer att den faktiska skattesatsen för utdelningen är fastställd (för utdelning av tunisiskt ursprung till högst 15 procent och till 23 procent för utdelning av libanesiskt ursprung) medan skattesatsen för utdelning som härrör från Portugal, EU eller EES är antingen noll procent (fullt avdrag) eller 11,5 procent (partiellt avdrag på 50 procent).

108. Det föreligger således en skillnad i behandlingen av portugisiska skattskyldiga beroende på ursprunget av den utdelning som de erhåller.

109. Vidare råder det inga tvivel om att SECIL befinner sig i en situation som är objektivt lik situationen för en portugisisk skattskyldig som erhåller utdelning som härrör från Portugal, EU eller EES.[48]

110. Följaktligen utgör en sådan skillnad i behandling som den som följer av den i det nationella målet aktuella portugisiska lagstiftningen en inskränkning som är förbjuden enligt artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet.

2. Tillämpning av standstillregeln i artikel 33 i EG–Libanon-avtalet

111. Som den svenska regeringen har påpekat innehåller EG–Libanon-avtalet, i motsats till EG–Tunisien-avtalet, i dess artikel 33, en standstillregel liknande den i artikel 64.1 FEUF.

112. Artikel 31 i detta avtal garanterar nämligen fri rörlighet för kapital endast ”i enlighet med bestämmelserna i artik[el] 33 …” i vilken det i punkt 1 föreskrivs att ”bestämmelserna i artik[el] 31 … inte [ska] påverka tillämpningen av eventuella restriktioner dem emellan vid tidpunkten för ikraftträdandet av detta avtal i fråga om kapitalrörelser mellan parterna i samband med direktinvesteringar, bland annat i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller medgivande av säkerheter för kapitalmarknaden”.

47 — Det mottagande bolaget måste direkt inneha en del av aktiekapitalet i det utdelande bolaget motsvarande minst 10 procent eller ett värde på minst 20 miljoner euro, och det måste ha varit innehavare av detta under minst ett år.

48 — Se punkt 95 i detta förslag till avgörande.

113. I artikel 33.2 tilläggs att ”[ö]verföring till utlandet av investeringar som gjorts i Libanon av personer bosatta i [unionen] eller i [unionen] av personer bosatta i Libanon samt de vinster som härrör från dessa investeringar skall emellertid inte beröras”.

114. Eftersom förevarande mål avser behandlingen av den utdelning som Ciments de Sibline har betalat till sin portugisiska aktieägare, det vill säga utdelning som följer av investeringar som en person med hemvist i unionen har gjort i Libanon, i den mening som avses i artikel 33.2 i EG–Libanon-avtalet, anser jag att standstillregeln inte kan tillämpas i förevarande fall.

115. Det ska slutligen prövas huruvida den aktuella inskränkningen är berättigad.

3. Huruvida inskränkningen är berättigad

116. Genom tolkningsfrågorna 5 och 6 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida den inskränkning som gjorts av den fria rörligheten av kapital genom EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet är berättigad i den mån det inte finns något samarbetsavtal som motsvarar det som inrättades genom rådets direktiv 77/799[49].

117. Märkligt nog föreskrivs det inte – med undantag för artikel 28 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 27 i EG–Libanon-avtalet i vilka föreskrivs en möjlighet att berättiga en inskränkning av den fria rörligheten för varor i nästan samma termer som dem som anges i artikel 36 FEUF – i dessa avtal några grunder motsvarande dem i artiklarna 45.3, 52.1, 62 samt 65.1 b och 65.2 FEUF, det vill säga med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.

118. Domstolens praxis avseende förhållandet mellan den nationella direktbeskattningen och bestämmelserna i EUF-fördraget om de fria rörligheterna (närmare bestämt etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital)[50] kan emellertid även i förevarande fall överföras på den fråga som är aktuell i målet.

119. Jag har tidigare påpekat att de ovannämnda inskränkningar av de fria rörligheterna som har gjorts genom nationella bestämmelser om direktbeskattning har små chanser att kunna berättigas på grunder beträffande hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Till stöd för denna uppfattning vill jag påpeka att ingen av de cirka 250 domar som domstolen har meddelat beträffande huruvida nationella skatteåtgärder var förenliga med EUF-fördraget någonsin har varit grundad på huruvida grunder avseende sådana hänsyn förelegat.

120. Varje annan grund (eller tvingande skäl av allmänintresse) som har stått i centrum i dessa förfaranden har efter hand införts i unionsrätten (först i teorin, sedan i konkreta fall) enbart genom domstolens praxis, avseende skattesystemens inre sammanhang, behovet av att säkerställa effektiviteten av skattekontroller och att bekämpa bedrägeri och skatteflykt eller vidare att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.

121. I detta hänseende avser den hänskjutande domstolens hänvisning till direktiv 77/799 (som den betecknar som samarbetsavtal) direkt de berättigande grunderna för inskränkningar av de fria rörligheterna genom behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteflykt och bedrägeri, vilka EUF-fördraget också tiger om. Domstolens praxis avseende tolkningen av EUF-fördraget kan i än högre grad överföras i detta fall då det rör sig om den fria rörligheten för kapital som EUF-fördraget gör tillämplig i relationerna med tredjeländer.

49 — Detta direktiv upphävdes och ersattes av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 (EUT L 64, s. 19).

50 — Den fria rörligheten för varor berörs nämligen inte av direktbeskattning.

122. Det är just avseende relationer med tredjeländer som EU-domstolen har accepterat att godta inskränkningar av den fria rörligheten för kapital medan den vägrat detta avseende inskränkningar av rörligheten mellan medlemsstaterna. Domstolen har nämligen i ett flertal domar funnit att direktivet om administrativt samarbete tillät medlemsstaterna att säkerställa effektiviteten av skattekontroller utan att behöva göra inskränkningar i den fria rörligheten för kapital. Den omständigheten att direktivet inte var tillämpligt på tredjeländer förändrade naturligtvis situationen utom, enligt domstolen, när det fanns ett avtal om dubbelbeskattning som innehöll bestämmelser om administrativt samarbete mellan tredjelandet och medlemsstaten i vilken den omtvistade skattebestämmelsen införts. [51]

123. Som den portugisiska och den svenska regeringen har påpekat skulle ett grundande på avsaknaden av bestämmelser i EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet för att utesluta att en inskränkning av den fria rörligheten av kapital kan vara berättigad medföra att det för kapitalrörelser till Tunisien och Libanon eller från dessa länder inrättades ett mer liberaliserat system än det som existerar för kapitalrörelser mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje länder beträffande vilka tvingande hänsyn av allmänt intresse skulle kunna rättfärdiga vissa av medlemsstaterna beslutade inskränkningar.

124. Som Internationella domstolen fann i dom av den 25 september 1997 Projet Gabčikovo-Nagymaros (Ungern/Slovakien) beträffande parternas skyldighet att ”ärligt” fullgöra traktaten i enlighet med kravet i artikel 26 i Wienkonventionen, [52] ”innebär denna omständighet att det i det enskilda fallet är målet med traktaten och det syfte i vilket parterna har ingått den som ska ha företräde framför dess bokstavliga tillämpning. Principen om ärlighet medför en skyldighet för parterna att tillämpa den på ett sådant sätt att dess mål kan uppnås”. [53]

125. Eftersom det enligt min uppfattning är högst osannolikt att upphovsmännen till EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet ville ge en full frihet för kapitalrörelser mellan unionen och dessa båda länder medan vissa inskränkningar kan föreskrivas för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna eller mellan medlemsstaterna och tredjeländer, anser jag att en inskränkning av den fria rörligheten för kapital inte skulle strida mot EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet för det fall att den var motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset, [54] och närmare bestämt de hänsyn som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.

126. I detta sammanhang har den portugisiska regeringen, med stöd av den svenska regeringen, gjort gällande att en effektiv skattekontroll och bekämpningen av skatteundandragande kan rättfärdiga en sådan begränsning som den som är aktuell i det nationella målet, eftersom det inte finns något verktyg för administrativt samarbete motsvarande direktivet om administrativt samarbete, varken med Republiken Tunisien eller med Republiken Libanon.

127. Den portugisiska regeringen har preciserat att det inte finns något avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Republiken Portugal och Republiken Libanon och att den mekanism för informationsutbyte som föreskrivs i artikel 25 i avtalet mellan Republiken Portugal och Republiken Tunisien, inte är tvingande för staterna, vilket är fallet enligt nämnda direktiv.

51 — Se, bland annat, dom ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punkterna 91–100) och dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punkterna 33–51).

52 — Se även, för ett liknande resonemang, artikel 26 i Wienkonventionen om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer av den 21 mars 1986, samt dom Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, punkt 47) och dom Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, punkt 43).

53 — Rättsfallssamling 1997, s. 7, punkt 142.

54 — Domstolen har tidigare godtagit att ett berättigande av en inskränkning är möjlig på grundval av en tvingande hänsyn till allmänintresset i samband med associationsavtalet EEG–Turkiet. Se, exempelvis, dom Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, punkt 40) och dom Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, punkt 37).

128. Eftersom artikel 89 andra strecksatsen i EG–Tunisien-avtalet och artikel 85 b i EG–Libanon-avtalet tillåter varje part att anta och tillämpa varje åtgärd som avser att undvika bedrägeri eller skatteundandragande, anser jag av det skäl som jag angett i punkt 90 i detta förslag till avgörande att varje rättfärdigande som stödjer sig på denna grund genast ska underkännas i förevarande mål.

129. Det ska tilläggas att domstolens praxis endast tillåter detta rättfärdigande för sådana bestämmelser som har ett specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar, vilkas syfte skulle vara att kringgå skattelagstiftningen, vilket inte alls har varit fallet i förevarande mål. [55] Vidare har det aktuella rättfärdigandet aldrig godtagits som allmän presumtion för skattebedrägeri.

130. När det gäller motiveringen som avser en effektiv skattekontroll i samband med kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländerna, har domstolen redan sedan tidigare fastställt att denna motivering ”endast kan åberopas när det i lagstiftningen i en medlemsstat uppställs vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar inhämtas från myndigheterna i ett tredjeland, samt om det visar sig omöjligt att få tillgång till dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för myndigheterna i tredjeland att lämna ut dem”. [56]

131. Som den hänskjutande domstolen har angett medför artikel 46 CIRC en rätt att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning endast vad gäller vinst som delats ut till portugisiska bolag som uppfyller vissa minimikrav beträffande vilken del av aktiekapitalet de innehar i det utdelande företaget, samt värdet och varaktigheten av detta innehav. [57]

132. I förevarande fall har varken den portugisiska regeringen eller den hänskjutande domstolen påstått att beviljandet av den aktuella fördelen skulle vara beroende av att ”det i lagstiftningen i en medlemsstat uppställs vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar inhämtas från myndigheterna i ett tredjeland”. [58]

133. Om den hänskjutande domstolen skulle komma fram till motsatsen i detta hänseende, skulle det stå den portugisiska regeringen fritt att åberopa behovet av en effektiv skattekontroll men enbart avseende den utdelning som erhållits av Ciments de Sibline, eftersom det inte finns någon ”avtalsmässig skyldighet [för Libanon] att lämna ut [upplysningar]”. [59]

134. Det förhåller sig annorlunda med den utdelning som erhållits av Ciments de Gabès, eftersom artikel 25 i avtalet, i syfte att undvika dubbelbeskattning mellan Republiken Portugal och Republiken Tunisien, föreskriver en mekanism för informationsutbyte. [60]

135. Det ska emellertid preciseras att om beviljandet av den aktuella fördelen var beroende av villkoret att de behöriga skattemyndigheterna i det aktuella tredjelandet inte var i stånd att bekräfta dessa, eftersom det exempelvis inte rör sig om sådana upplysningar vilkas insamlande omfattas av dessa myndigheters behörighet, skulle inte beviljandet av denna fördel kunna vägras utan att den skattskyldige beretts tillfälle att lämna in nödvändiga upplysningar.

55 — Se dom ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 26).

56 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, point 84). Se även, för ett liknande resonemang, dom Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 67).

57 — Se punkt 103 och fotnot 47 i detta förslag till avgörande.

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

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

60 — Se punkterna 85–87 i detta förslag till avgörande.

136. Sammanfattningsvis kan inte en vägran att undanröja eller lindra ekonomisk dubbelbeskattning genom en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.

4. Konsekvenserna av ett åsidosättande av artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och av artikel 31 i EG–Libanon-avtalet

137. För det fall EU-domstolen skulle finna att en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet strider mot artiklarna 34 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet, har den hänskjutande domstolen även bett EU-domstolen ange huruvida den hänskjutande domstolen skulle vara skyldig att tillämpa den mekanism för fullt avdrag som avses i artikel 46.1 CIRC på den utdelning som SECIL har erhållit från Ciments de Gabés och från Ciments de Sibline.

138. Det ska för det första erinras om att ”[d]et följer av fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i en medlemsstat i strid med unionsrätten utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i de unionsbestämmelser i vilka sådana skatter eller avgifter förbjuds, såsom dessa bestämmelser tolkats av domstolen. Medlemsstaten är således i princip skyldig att återbetala de skatter eller avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten”. [61]

139. Vidare har domstolen angett att ”[n]är en medlemsstat har tagit ut skatter eller avgifter i strid med unionsrätten har enskilda rätt till återbetalning, inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten eller avgiften, utan också av belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna, som har en direkt koppling till denna skatt eller avgift”. [62]

140. Det finns ett enda undantag från denna bestämmelse, nämligen övervältring av skatt på andra rättssubjekt [63] och bestämmelsen är, i avsaknad av reglering på unionsnivå, underställd nationella processrättsliga regler, med förbehåll för principerna om likvärdighet och effektivitet. [64]

141. Detsamma gäller skatt som tagits ut i strid med Europa–Medelhavsavtalen som ”utgör en integrerad del av [unionens] rättsordning”. [65]

142. I denna mening har den portugisiska skattemyndigheten en skyldighet att till SECIL återbetala de belopp som den tagit ut i strid med artikel 34 i EG–Tunisien-avtalet och artikel 31 i EG–Libanon-avtalet jämte ränta.

143. Dessa belopp motsvarar skillnaden mellan det belopp som SECIL har betalat och det som detta bolag skulle ha betalat om den utdelning som den erhållit av Ciments de Gabés och Ciments de Sibline hade betraktats som utdelning från bolag som har sitt säte eller sin faktiska ledning inom unionen eller EES.

61 — Dom Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punkt 27). Se även, för ett liknande resonemang, dom San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, punkt 12), dom Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 202), dom Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 24), och dom Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, punkt 30).

62 — Dom Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, punkt 28). Se även, för ett liknande resonemang, dom Littlewoods Retail m.fl. (C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25), och dom Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punkt 21).

63 — Se dom Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 20).

64 — Se dom Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, punkt 23).

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

144. Sammanfattningsvis föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna 4, 6, 8 och 10 så, att artiklarna 34 i EG–Tunisien-avtalet och 31 i EG–Libanon-avtalet ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning vilken, såsom den som är aktuell i det nationella målet, föreskriver en rätt till (fullt eller partiellt) undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som delats ut för det fall det utdelande bolaget har sitt säte eller sin faktiska ledning inom Portugal eller sin hemvist i en annan medlemsstat inom unionen eller EES. De belopp som har uppburits i strid med dessa bestämmelser ska återbetalas, jämte ränta, till den skattskyldige.

E – *Tolkningsfrågorna 11 och 12*

145. Genom tolkningsfrågorna 11 och 12 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, vilken inte tillåter avdrag från skatteunderlaget av utdelning som erhållits av bolag vars säte eller faktiska ledning befinner sig utanför unionen eller EES, medan den tillåter sådant avdrag när de bolag som gör utdelningen har sitt säte eller faktiska ledning i en unions- eller EES-medlemsstat.

146. Som jag har angett i punkterna 40–57 i detta förslag till avgörande, är bestämmelserna i EUF-fördraget endast tillämpliga i den mån de är förenliga med bestämmelserna i EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet, vilket enligt min uppfattning är fallet avseende artikel 63.1 FEUF.

147. Av samma skäl som dem som jag har angett i punkterna 98–110 och 116–144 i detta förslag till avgörande, anser jag att en sådan lagstiftning som den portugisiska lagstiftning som är aktuell i förevarande mål utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital som inte kan motiveras.

F – *Tolkningsfråga 13*

148. Genom tolkningsfråga 13 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida standstillregeln i artikel 64 FEUF är tillämplig i det nationella målet.

149. Det ska erinras om att EG–Tunisien-avtalet inte innehåller någon standstillregel som är jämförbar med den som föreskrivs i artikel 64 FEUF och den standstillregel som föreskrivs i artikel 33 i EG–Libanon-avtalet är mindre omfattande än den som föreskrivs i artikel 64 FEUF.

150. EUF-fördragets företräde ska endast tillämpas när det finns en konflikt i förhållande till de bestämmelser i internationell rätt och unionens sekundärrätt som EG–Tunisien-avtalet och EG–Libanon-avtalet utgör, vilket enligt min uppfattning inte är fallet.

151. Artikel 64 FEUF tillåter förvisso att tillämpa de restriktioner av kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer som var i kraft den 31 december 1993, men artikeln innebär inget tvång att tillämpa dessa restriktioner. Ingenting hindrar således medlemsstaterna från att upphöra att tillämpa dessa restriktioner, antingen ensidigt, eller, som den svenska regeringen och kommissionen i förevarande fall har anfört, genom ett internationellt avtal. Detta kan antingen ske fullt (som i EG–Tunisien-avtalet) eller partiellt (som i EG–Libanon-avtalet).

152. Denna tolkningsfråga ska därför inte besvaras.

153. Om domstolen emellertid skulle vara av en annan uppfattning, ska det prövas huruvida villkoren i artikel 64 FEUF är uppfyllda.

154. I dess punkt 1 föreskrivs följande: ”Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.”

155. I detta hänseende har den portugisiska regeringen gjort gällande att även om förevarande mål avser artikel 46 CIRC i den lydelse som var i kraft år 2009, fanns det redan en motsvarande bestämmelse den 31 december 1993.

156. Som domstolen fann i punkt 47 i domen Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), ”[framgår det av EU-domstolens fasta praxis] [b]eträffande det tidskriterium som uppställs i artikel 64.1 FEUF att även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en unionsrättsakt, är det EU-domstolen som ska tillhandahålla tolkningsdata avseende det unionsrättsliga begrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en i unionsrätten föreskriven undantagsordning på en nationell lagstiftning som ’är i kraft’ vid en fastställd tidpunkt”.

157. Enligt fast rättspraxis är ”alla nationella bestämmelser som antagits efter den sålunda angivna tidpunkten inte redan av denna anledning automatiskt … uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande unionsrättsakten. En bestämmelse omfattas nämligen av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av unionsrättsliga rättigheter och friheter som slagits fast i den unionsrätt som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundar sig på andra tankegångar än dem som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämställas med den befintliga lagstiftningen vid den tidpunkt som stadgas i den ifrågavarande [union]srättsakten”. [66]

158. Om domstolen skulle slå fast att artikel 64 FEUF är tillämplig, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den bestämmelse som, materiellt, är identisk med bestämmelsen i artikel 46 CIRC, i den meningen att den inte godtar undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning för det fall utdelning har mottagits från ett tredjeländer, var i kraft den 31 december 1993. Endast i detta fall ska den restriktion som införts genom artikel 46 CIRC omfattas av standstillregeln i artikel 64 FEUF.

G – *Tolkningsfråga 14*

159. Genom tolkningsfråga 14 har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i frågan huruvida standstillregeln i artikel 64 FEUF inte ska tillämpas på grund av att Republiken Portugal har infört det system med skattefördelar för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b EBF för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor.

160. Denna tolkningsfråga följer av SECIL:s resonemang att Republiken Portugal inte kunde avstå från standstillregeln enbart för de fall då de särskilda skattesystem som föreskrivs i artiklarna 41.5 b och 42 EBF ska tillämpas.

161. Mot bakgrund av mitt svar på föregående tolkningsfrågor, anser jag inte att det är nödvändigt att besvara tolkningsfråga 14.

66 — Dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 48). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 192), dom Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 41) och dom A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 49).

162. Detta är i än högre grad fallet då, såsom kommissionen har anfört, förekomsten av ett system med specifika skattefördelar för investeringar av avtalsrättslig karaktär och för utdelning från länder i Afrika som har portugisiska som officiellt språk samt Östtimor inte är någon relevant omständighet i förevarande mål.

163. Dessa system innebär att Republiken Portugal inte längre kan tillämpa sitt allmänna system för utdelning som har erhållits från tredjeländer på utdelning som erhålls från länder i Afrika med portugisiska som officiellt språk och Östtimor, utan måste tillämpa detta specifika system. Det kan inte fastställas att Republiken Portugal, genom att anta dessa specifika system, skulle ha beslutat att avsäga sig möjligheten att åberopa standstillregeln i artikel 64 FEUF, vars räckvidd kan begränsas.

164. Om en fråga om likabehandling förelåg, skulle denna enbart omfattas av nationell rätt och av de portugisiska domstolarnas behörighet.

VI – **Förslag till avgörande**

165. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Tribunal Tributário de Lisboa (skattedomstol i Lissabon) har ställt enligt följande:

1) Artikel 31 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt för Europeiska gemenskapens och Europeiska kol och stålgemenskapens räkning genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG, av den 26 januari 1998 och artikel 30 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt för Europeiska gemenskapens räkning genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006, är inte tillämpliga i det nationella målet, vilket uteslutande avser den fria rörligheten för kapital.

2) Artikel 34 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt för Europeiska gemenskapens och Europeiska kol och stålgemenskapens räkning genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG, av den 26 januari 1998 och artiklarna 31 och 33 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt för Europeiska gemenskapens räkning genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006, är klara, precisa och ovillkorliga bestämmelser och har direkt effekt.

3) Artikel 34 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt för Europeiska gemenskapens och Europeiska kol och stålgemenskapens räkning genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG, av den 26 januari 1998 och artiklarna 31 och 33 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt för Europeiska gemenskapens räkning genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006, ska tolkas så att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning vilken, såsom den som är aktuell i det nationella målet, föreskriver en rätt till (fullt eller partiellt) undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som delats ut endast för det fall det utdelande bolaget har sitt säte eller sin faktiska ledning inom Portugal eller sin hemvist i en annan medlemsstat inom unionen eller EES. De belopp som har uppburits i strid med dessa bestämmelser ska återbetalas, jämte ränta, till den skattskyldige.

4) En sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet som inte tillåter ett fullt eller partiellt avdrag, i respektive fall, av utdelning från bolag som har sitt säte eller sin faktiska ledning utanför unionen eller EES kan inte grunda sig på vare sig artikel 89 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskaperna och deras medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt för Europeiska gemenskapens och Europeiska kol och stålgemenskapens räkning genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG, av den 26 januari 1998 eller på artikel 85 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt för Europeiska gemenskapens räkning genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006.

5) Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, vilken föreskriver en rätt till (fullt eller partiellt) undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som delats ut endast för det fall det utdelande bolaget har sitt säte eller sin faktiska ledning inom Portugal eller sin hemvist i en annan medlemsstat inom unionen eller EES. De belopp som har uppburits i strid med dessa bestämmelser ska återbetalas, jämte ränta, till den skattskyldige.