Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

24. november 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — frie kapitalbevægelser — artikel 63 TEUF-65 TEUF — associeringsaftalen EF-Tunesien — artikel 31, 34 og 89 — associeringsaftalen EF-Libanon — artikel 31, 33 og 85 — juridiske personers indkomstskat — udbytte modtaget fra et selskab etableret i det udbyttemodtagende selskabs medlemsstat — udbytte modtaget fra et selskab etableret i et tredjeland, der er part i associeringsaftalen — forskellig behandling — restriktion — begrundelse — effektiv skattekontrol — mulighed for at påberåbe sig artikel 64 TEUF over for associeringsaftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon«

I sag C-464/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon, Portugal) ved afgørelse af 25. juni 2014, indgået til Domstolen den 8. oktober 2014, i sagen:

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA**

mod

**Fazenda Pública**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer) og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. november 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA ved advogados R. Reigada Pereira og R. Camacho Palma

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Rebelo og J. Martins da Silva, som befuldmægtigede

* Processprog: portugisisk.

— den græske regering ved K. Nasopoulou, som befuldmægtiget

— den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson og L. Swedenborg som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved G. Braga da Cruz og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. januar 2016,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 63 TEUF og 64 TEUF, samt artikel 31, 34 og 89 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF, EKSF af 26. januar 1998 (EFT 1998, L 97, s. 1, herefter »aftalen EF-Tunesien«) og artikel 31, 33 og 85 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006 (EUT 2006, L 143, s. 1, herefter »aftalen EF-Libanon«).

2 Denne anmodning er blevet forelagt under en sag mellem SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (herefter »SECIL«) og Fazenda Pública (skattemyndighederne, Portugal) vedrørende den skattemæssige behandling for skatteåret 2009 af udbytte udloddet til SECIL af to selskaber med hjemsted i henholdsvis Tunesien og Libanon.

### Retsforskrifter

*Aftalen EF-Tunesien*

3 Artikel 31 i aftalen EF-Tunesien, der er indeholdt i afsnit III med overskriften »Etableringsret og tjenesteydelser«, har følgende ordlyd:

»1. Parterne er enige om at udvide anvendelsesområdet for aftalen, så den omfatter etableringsret for virksomheder fra den ene part på den anden parts område og liberalisering af tjenesteydelser præsteret af virksomheder fra den ene part over for modtagere af tjenesteydelser hos den anden part.

2. Associeringsrådet fremsætter de nødvendige henstillinger med hensyn til gennemførelsen af den i stk. 1 nævnte målsætning.

Ved formuleringen af disse henstillinger tager associeringsrådet hensyn til erfaringerne med gensidig indrømmelse af mestbegunstigelsesstatus og parternes respektive forpligtelser i henhold til den almindelige overenskomst om handel med tjenesteydelser, der er knyttet som bilag til aftalen om oprettelse af WTO, i det følgende benævnt GATS, særlig artikel V.

3. Gennemførelsen af denne målsætning er genstand for en første undersøgelse i associeringsrådet senest fem år efter denne aftales ikrafttræden.«

4 Denne aftales artikel 34, der er indeholdt i kapitel I med overskriften »Løbende betalinger og kapitalbevægelser« under afsnit IV med overskriften »Betalinger, kapital, konkurrenceregler og andre økonomiske bestemmelser«, fastsætter:

»1. Hvad angår transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter, sikrer henholdsvis medlemsstaterne og Tunesien fra aftalens ikrafttræden frie kapitalbevægelser i forbindelse med direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf.

2. Parterne konsulterer hinanden med henblik på at lette kapitalbevægelserne mellem Fællesskabet og Tunesien og at liberalisere dem fuldstændigt, når de nødvendige betingelser herfor er opfyldt.«

5 Aftalens artikel 89 i afsnit VIII med overskriften »Institutionelle, almindelige og afsluttende bestemmelser« fastsætter:

»Ingen bestemmelse i denne aftale må have til virkning:

— at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af

— at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse

— at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til bopæl.«

*Aftalen EF-Libanon*

6 Artikel 31 i aftalen EF-Libanon, der er indeholdt i kapitel I med overskriften »Løbende betalinger og kapitalbevægelser« under afsnit IV med overskriften »Betalinger, kapital, konkurrence og andre økonomiske bestemmelser«, fastsætter:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser består der ingen restriktioner mellem Fællesskabet på den ene side og Libanon på den anden side for kapitalbevægelser og ingen forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller parternes statsborgeres bopæl eller det sted, hvor kapitalen er investeret, jf. dog artikel 33 og 34.«

7 Nævnte aftales artikel 33 i afsnit III med overskriften »Etableringsret og tjenesteydelser« har følgende ordlyd:

»1. Med forbehold af andre bestemmelser i denne aftale og andre internationale forpligtelser for Fællesskabet og Libanon berører bestemmelserne i artikel 31 og 32 ikke anvendelsen af restriktioner, der består mellem dem på tidspunktet for denne aftales ikrafttræden, hvad angår kapitalbevægelser mellem dem, der har berøring til direkte investeringer, herunder i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers optagelse på kapitalmarkederne.

2. Overførsel til udlandet af investeringer i Libanon foretaget af EF-valutaindlændinge eller i Fællesskabet foretaget af libanesiske valutaindlændinge og overskud deraf berøres dog ikke.«

8 Aftalens artikel 85 i afsnit VIII med overskriften »Institutionelle, almindelige og afsluttende bestemmelser« fastsætter:

»Med hensyn til direkte beskatning må ingen bestemmelse i denne aftale have til virkning:

a) at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af

b) at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse

c) at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til bopæl.«

*Portugisisk ret*

9 Artikel 46 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lov om selskabsbeskatning), godkendt ved Decreto-Lei n. 442-B/88 (lovdekret nr. 442-B/88) af 30. november 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, nr. 277 af 30.11.1988), bestemte i den affattelse, der var gældende i 2009 (herefter »CIRC«), under overskriften »Ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte« følgende:

»1. I forbindelse med beregningen af det skattepligtige overskud for handelsselskaber eller almindelige borgerlige selskaber med handelsmålsætning, kooperativer og offentlige virksomheder med hjemsted eller med faktisk ledelse i Portugal fradrages indtægter indeholdt i beskatningsgrundlaget svarende til udloddet udbytte, såfremt følgende krav er overholdt:

a) Selskabet, der udlodder udbyttet, har hjemsted eller har faktisk ledelse på samme område og er selskabsskattepligtigt uden at være fritaget herfor eller er underlagt den i artikel 7 nævnte beskatning.

b) Det udbyttemodtagende selskab indgår ikke i ordningen om skattemæssig gennemsigtighed i henhold til artikel 6.

c) Det udbyttemodtagende selskab har en direkte kapitalandel i det udbytteudloddende selskab på mindst 10% eller på en anskaffelsesværdi på mindst 20 mio. EUR, som har været i dennes besiddelse uafbrudt i mindst ét år inden udlodningen, eller, hvis besiddelsen er kortere, såfremt kapitalandelen fastholdes i et yderligere tidsrum, således at den etårige periode opnås.

[…]

5. Bestemmelserne i stk. 1 finder ligeledes anvendelse, hvis en i Portugal hjemmehørende virksomhed har en kapitalandel, i henhold til betingelserne og vilkårene i det nævnte stykke, i et selskab hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, såfremt begge selskaber opfylder kravene i artikel 2 i [Rådets] direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 [om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6)].

[…]

8. Det i stk. 1 nævnte fradrag udgør kun 50% af indtægterne indeholdt i beskatningsgrundlaget i form af:

a) udloddet udbytte, såfremt ingen af de i samme stykkes litra b) eller c) nævnte krav er opfyldt, samt for så vidt angår de indtægter, den associerede part modtager fra kapitalandelen i det udbytte, dennes partner har modtaget, såfremt det i stk. 1, litra a), nævnte krav er opfyldt i begge tilfælde

b) udbytte udloddet af et i en anden EU-medlemsstat hjemmehørende selskab, såfremt dette opfylder kravene i artikel 2 i [direktiv 90/435], og ingen af de i stk. 1, litra c), nævnte krav er opfyldt.

9. Såfremt den i stk. 1 omhandlede betingelse om besiddelse af en mindstekapitalandel ophører med at være opfyldt før udløbet af den deri nævnte etårige frist, korrigeres fradraget i overensstemmelse med det foregående stykke eller ophæves, med forbehold for en eventuel hensyntagen til en skattegodtgørelse for international dobbeltbeskatning i overensstemmelse med artikel 85.

[…]

11. Det i stk. 1 omhandlede fradrag nedsættes med 50%, når indtægterne hidrører fra udbytte, som ikke faktisk er blevet beskattet, undtagen når det udbyttemodtagende selskab er administrationsselskab for selskabskapitalandele.

12. Med henblik på anvendelsen af stk. 5 og stk. 8, litra b), skal den skattepligtige bevise, at det selskab, hvori der besiddes kapital, og, i stk. 6's tilfælde, det udbyttemodtagende selskab opfylder betingelserne i artikel 2 i [direktiv 90/435] ved hjælp af en erklæring, der er bekræftet og attesteret af de kompetente skattemyndigheder i den EU-medlemsstat, hvor den skattepligtige er hjemmehørende.«

10 Hvad angår skattefordele i forbindelse med investeringer, der følger af en kontrakt indgået mellem Den Portugisiske Republik og det berørte selskab, bestemte Estatuto dos Benefícios Fiscais (lov om skattefordele) i den affattelse, der var gældende i 2009 (herefter »EBF«) i artikel 41, stk. 5, litra b):

»5. Følgende skattemæssige fordele kan indrømmes til de i det foregående stykke omhandlede initiativtagere til investeringsprojekter:

[…]

b) ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning i henhold til betingelserne og vilkårene i CIRC's artikel 46 i løbet af kontraktperioden, hvis investeringen sker i form af stiftelse eller erhvervelse af udenlandske selskaber.«

11 EBF's artikel 42 bestemte:

»1. Fradraget, der er fastlagt i CIRC's artikel 46, stk. 1, finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber af selskaber hjemmehørende i portugisisksprogede afrikanske lande og i Den Demokratiske Republik Timor-Leste, såfremt følgende krav er opfyldt:

a) Det udbyttemodtagende selskab er [selskabsskattepligtigt] og ikke fritaget herfor, og datterselskabet er underlagt en indkomstskat, der svarer til [selskabsskat], og er ikke fritaget herfor.

b) Det udbyttemodtagende selskab har i en periode på mindst to år haft en direkte kapitalandel, der udgør mindst 25% af datterselskabets kapital.

c) Det udloddede udbytte stammer fra datterselskabets overskud, der er blevet beskattet med mindst 10%, og som ikke stammer fra aktiviteter, der genererer passive indtægter, dvs. royalties, kapitalgevinster og andre indtægter i forbindelse med værdipapirer, indtægter fra fast ejendom beliggende uden for det land, hvor selskabet er hjemmehørende, indtægter fra forsikringsvirksomhed, som hovedsageligt stammer fra forsikring af aktiver, der befinder sig uden for det land, hvor selskabet er hjemmehørende, eller forsikring af personer, som ikke har bopæl på dette område, samt indtægter fra egne banktransaktioner, som hovedsageligt ikke er rettet mod dette områdes marked.

2. Med henblik på anvendelsen af det foregående stykke skal det [selskabsskattepligtige] selskab, der besidder kapitalandelene, have dokumentation for, at betingelserne for fradraget er opfyldt.«

*Overenskomsten Portugal-Tunesien*

12 Overenskomsten om ophævelse af dobbeltbeskatning af indkomst indgået mellem Den Portugisiske Republik og Den Tunesiske Republik, der blev undertegnet i Lissabon den 24. februar 1999 (herefter »overenskomsten Portugal-Tunesien«), fastsætter i artikel 10:

»1. Udbytte, der udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Et sådant udbytte kan dog også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men hvis modtageren er den retmæssige ejer af udbyttet, må den således pålignede skat ikke overstige 15% af bruttobeløbet af udbyttet. De kontraherende staters kompetente myndigheder fastsætter ved gensidig aftale de nærmere regler for gennemførelsen af denne begrænsning. Dette stykke berører ikke adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt.«

13 Artikel 22, stk. 1, i overenskomsten Portugal-Tunesien bestemmer:

»Når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer indkomst, der i henhold til denne overenskomst kan beskattes i den anden kontraherende stat, fradrager den førstnævnte stat et beløb af samme størrelse som den indkomstskat, der er betalt i den anden stat, i denne hjemmehørende persons indkomstskat. Fradragsbeløbet kan dog ikke overstige den del af indkomstskatten, beregnet før sådant fradrag, der svares af den indkomst, som kan beskattes i denne anden stat.«

14 Overenskomstens artikel 25 vedrører udvekslingen af oplysninger og fastsætter bl.a., at de kontraherende staters kompetente myndigheder skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende skatter, der omfattes af overenskomsten, hvortil hører selskabsskatter.

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 SECIL er et aktieselskab, hvis virksomhed er cementfremstilling, og som har hjemsted i Portugal, hvor det er underlagt koncernbeskatningsordningen.

16 I januar 2000 erhvervede SECIL en andel af selskabskapitalen i Société des Ciments de Gabès SA (herefter »Ciments de Gabès«) med hjemsted i Tunesien. I 2009 ejede SECIL 52 923 aktier i dette selskab, der udgjorde 98,72% af selskabets selskabskapital.

17 I maj 2002 erhvervede SECIL en andel af selskabskapitalen i Ciments de Sibline SAL med hjemsted i Libanon. I 2009 ejede SECIL 51,05% af dette selskabs selskabskapital, idet 28,64% af denne kapital var ejet direkte og 22,41% var ejet indirekte.

18 I 2009 modtog SECIL udbytte for i alt 6 288 683,39 EUR fra Ciments de Gabés og 2 022 478,12 EUR fra Ciments de Sibline. SECIL opgav disse beløb med henblik på selskabskatten for skatteåret 2009. Det modtagne udbytte blev beskattet i Portugal, uden at der anvendtes nogen form for ordning om ophævelse eller lempelse af den økonomiske dobbeltbeskatning.

19 Den 29. maj 2012 indgav SECIL en intern klage til Diretor de Finanças de Setúbal (direktøren for skattekontoret i Setúbal, Portugal) vedrørende den automatiske opkrævning af selskabsskatten for regnskabsåret 2009 med den begrundelse, at beskatningen af udbyttet fra Ciments de Gabés og Ciments de Sibline var ulovlig, eftersom portugisisk ret udelukkede anvendelsen af reglerne om ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning og derfor var i strid med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon og med EUF-traktaten.

20 Ved afgørelse af 10. oktober 2012 blev denne interne klage afslået.

21 SECIL indbragte afgørelsen for Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon, Portugal) og nedlagde i det væsentlige påstand om, at de portugisiske myndigheders afvisning af at anvende den ordning om ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning, der var gældende i Portugal i regnskabsåret 2009, på det udbytte, der var blevet udloddet af Ciments de Gabès og Ciments de Sibline, var i strid med aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon samt artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

22 Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon) besluttede derfor at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 31 i aftalen [EF-Tunesien] en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor etableringsfriheden bør finde anvendelse i den foreliggende sag?

2) I bekræftende fald indebærer den etableringsfrihed, der er fastlagt i den nævnte bestemmelse, som hævdet af SECIL, anvendelse af ordningen om fuldt fradrag i henhold til CIRC's artikel 46, stk. 1, for det udbytte, SECIL modtog fra sit datterselskab i Tunesien, idet etableringsfriheden ellers vil blive krænket?

3) Er artikel 34 i aftalen [EF-Tunesien] en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i den foreliggende sag, og således at sagsøgerens investeringer skal betragtes som værende omfattet heraf?

4) I bekræftende fald medfører de frie kapitalbevægelser i henhold til den nævnte bestemmelse da de konsekvenser, som sagsøgeren hævder, således at ordningen om fuldt fradrag i medfør af CIRC's artikel 46, stk. 1, finder anvendelse på det udbytte, sagsøgeren modtog fra sit datterselskab i Tunesien?

5) Medfører bestemmelserne i artikel 89 i aftalen EF-Tunesien, at de foregående spørgsmål skal besvares bekræftende?

6) Er det begrundet, at det af [Ciments de Gabés] udloddede udbytte underlægges en restriktiv behandling, når der for Den Tunesiske Republiks vedkommende ikke er indgået en samarbejdsaftale i henhold til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [EFT 1977, L 336, s. 15]?

7) Udgør bestemmelserne i artikel 31 i aftalen [EF-Libanon,] sammenholdt med samme aftales artikel [33, stk. 2,] en klar, præcis og ubetinget bestemmelse, som dermed er umiddelbart gældende, hvorfor de frie kapitalbevægelser finder anvendelse på nærværende sag?

8) I bekræftende fald medfører de frie kapitalbevægelser i henhold til de nævnte bestemmelser de konsekvenser, som sagsøgeren hævder, således at ordningen om fuldt fradrag i medfør af CIRC's artikel 46, stk. 1, finder anvendelse på det udbytte, sagsøgeren modtog fra sit datterselskab i Libanon?

9) Medfører bestemmelserne i artikel [85] i aftalen [EF-Libanon], at de foregående spørgsmål skal besvares bekræftende?

10) Er det begrundet, at det af [Ciments de Sibline] udloddede udbytte underlægges en restriktiv behandling, når der for Den Libanesiske Republiks vedkommende ikke er indgået en samarbejdsaftale i henhold til [direktiv 77/799]?

11) Finder bestemmelserne i artikel 56 EF [(nu) artikel 63 TEUF] anvendelse i nærværende sag, og hvis svaret er ja, følger det da af de bestemmelser om frie kapitalbevægelser, som er nedfældet i denne artikel, at den ordning om fuldt fradrag, som er fastlagt i CIRC's artikel 46, stk. 1, for det af SECIL modtagne udbytte i regnskabsåret 2009 fra [Ciments de Gabés] og [Ciments de Sibline], skal anvendes, eller at det i stedet er den ordning om delvist fradrag, som er fastlagt i samme artikel, stk. 8, der skal anvendes?

12) Selv hvis det konkluderes, at de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i nærværende sag, kan den manglende anvendelse af de i den portugisiske lovgivning på daværende tidspunkt fastlagte ordninger om ophævelse af eller lempelse for den økonomiske dobbeltbeskatning på det i sagen omhandlede udbytte da begrundes ved, at der hverken med Tunesien eller Libanon er indgået en samarbejdsaftale i henhold til [direktiv 77/799]?

13) Er bestemmelserne i den i artikel 57, stk. 1, EF (nu artikel 64, stk. 1, TEUF) omhandlede beskyttelsesklausul til hinder for en gennemførelse af de frie kapitalbevægelser med de konsekvenser, sagsøgeren har fremført?

14) Bør den i artikel 57, stk. 1, EF (nu artikel 64, stk. 1, TEUF) omhandlede beskyttelsesklausul ikke finde anvendelse, da ordningen om skattemæssige fordele ved aftalebaserede investeringer i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), samt den i EBF's artikel 42 fastlagte ordning om udbytte hidrørende fra de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, og Timor-Leste i mellemtiden er blevet indført?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

*Indledende bemærkninger*

23 Den forelæggende ret ønsker med de stillede spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser og bestemmelserne i aftalen EF-Tunesien og aftalen EF-Libanon skal fortolkes således, at de er til hinder for den skattemæssige behandling i Portugal af udbytte, som selskaber, der er etableret i tredjelande, dvs. henholdsvis Den Tunesiske Republik og Den Libanesiske Republik, udlodder til et i denne medlemsstat etableret selskab.

24 I denne forbindelse bemærkes med hensyn til kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, at Domstolen har fastslået, at artikel 63, stk. 1, TEUF indeholder en klar og ubetinget forbudsbestemmelse, som ikke kræver gennemførelsesforanstaltninger, og som skaber rettigheder for

private, som de kan gøre gældende ved domstolene (dom af 14.12.1995, Sanz de Lera m.fl., C-163/94, C-165/94 og C-250/94, EU:C:1995:451, præmis 41 og 47, og af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 21). Denne bestemmelse, sammenholdt med artikel 64 TEUF og 65 TEUF, kan derfor påberåbes ved de nationale retsinstanser og medføre, at nationale retsforskrifter, der strider mod den førstnævnte bestemmelse, ikke må bringes i anvendelse, uanset hvilken kategori af kapitalbevægelser der er tale om (dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 27, og kendelse af 4.6.2009, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 og C-499/07, EU:C:2009:339, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).

25 Indledningsvis skal artikel 63 TEUF og 65 TEUF derfor fortolkes med henblik på først at afgøre, om en situation som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af de frie kapitalbevægelser, og om det selskab, som har modtaget det pågældende udbytte, kan gøre artikel 63 TEUF gældende for at anfægte den skattemæssige behandling af det udbytte, som det har modtaget fra selskaber etableret i Tunesien og Libanon. Er dette tilfældet, skal det derefter undersøges, om behandlingen af udbyttet, der er udloddet til nævnte udbyttemodtagende selskab, udgør en restriktion i artikel 63 TEUF's forstand, før det dernæst i givet fald bedømmes, om en sådan restriktion eventuelt kan være begrundet.

26 Den forelæggende rets 11. og 12. spørgsmål skal derfor behandles først.

27 Såfremt artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattemæssig behandling som den, der i Portugal foretages af udbytte hidrørende fra Tunesien eller Libanon, skal det for det andet efterprøves, om denne medlemsstat kan påberåbe sig undtagelsen i artikel 64, stk. 1, TEUF og således skal der tages stilling til det 13. og det 14. spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 64 TEUF. I denne forbindelse skal det navnlig efterprøves, om Den Portugisiske Republiks indgåelse af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon har haft konsekvenser for den mulighed, som denne medlemsstat har i medfør af artikel 64, stk. 1, TEUF.

28 Hvis fortolkningen af artikel 64 TEUF fører til den konstatering, at Den Portugisiske Republiks indgåelse af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon har haft konsekvenser for den mulighed, som denne medlemsstat har i medfør af artikel 64, stk. 1, TEUF, skal der for det tredje tages stilling til det første til det tiende spørgsmål vedrørende fortolkningen af bestemmelserne i aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon med henblik på at afgøre, om disse bestemmelser kan påberåbes i hovedsagen.

29 For det fjerde skal den forelæggende rets spørgsmål besvares, idet det præciseres, hvilke konsekvenser fortolkningen af artikel 63 TEUF – 65 TEUF og aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon har for hovedsagen.

*Fortolkningen af artikel 63 TEUF og 65 TEUF*

30 Med det 11. og det 12. spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en situation som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af artikel 63 TEUF og, hvis dette er tilfældet, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag kan fradrage udbytte, som det har fået udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan fradrage udbytte, som er udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland.

Anvendelsen af artikel 63 TEUF

31 Som det fremgår af Domstolens praksis kan den skattemæssige behandling af udbytte henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser. Ved vurderingen af, om en national lovgivning henhører under anvendelsesområdet for den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er det nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende

lovgivning (jf. i denne retning dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 89, 90 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 25).

32 En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

33 Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 92).

34 Domstolen har fastslået, at det i en sammenhæng med den skattemæssige behandling af udbytte, som hidrører fra et tredjeland, skal anses for at være tilstrækkeligt at undersøge den nationale lovgivnings formål med henblik på at vurdere, om den skattemæssige behandling af udbytte, der hidrører fra et tredjeland, henhører under traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

35 I denne henseende har Domstolen præciseret, at en national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, skal bedømmes på grundlag af artikel 63 TEUF. Et selskab, der er etableret i en medlemsstat, kan derfor påberåbe sig denne bestemmelse med henblik på at anfægte en sådan lovgivnings lovlighed, uanset hvor stor en kapitalandel selskabet besidder i det udbytteudloddende selskab, der er etableret i et tredjeland (jf. i denne retning dom af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

36 I det foreliggende tilfælde indrømmes selskaber med hjemsted eller med faktisk ledelse på det portugisiske område i henhold til artikel 46 i CIRC et fradrag i deres beskatningsgrundlag for udbytte, når dette udbytte udloddes af selskaber, der har hjemsted eller faktisk ledelse på dette område, og som desuden er selskabsskattepligtige og ikke fritaget for selskabsskat.

37 I overensstemmelse med artikel 46, stk. 1, i CIRC indrømmes fuldt fradrag, når det udbyttemodtagende selskab ikke indgår i ordningen om skattemæssig gennemsigtighed i henhold til artikel 6, og når det har en direkte kapitalandel i det udbytteudloddende selskab på mindst 10% eller med en anskaffelsesværdi på mindst 20 mio. EUR, som har været i dennes besiddelse uafbrudt i mindst ét år inden udlodningen, eller, hvis besiddelsen er kortere, såfremt kapitalandelen fastholdes i et yderligere tidsrum, således at den etårige periode opnås.

38 Når betingelserne i artikel 46, stk. 1, i CIRC om skattemæssig gennemsigtighed og om kapitalandelen i det udbytteudloddende selskab ikke er opfyldt, har det udbyttemodtagende selskab i medfør af artikel 46, stk. 8, i CIRC ret til et fradrag svarende til 50% af indtægterne indeholdt i beskatningsgrundlaget.

39 En sådan lovgivning, der ikke fastsætter nogen tærskel for kapitalandelen i det udbytteudloddende selskab for så vidt angår det delvise fradrag og som indfører en tærskel, fastsat til 10% af det udbytteudloddende selskabs selskabskapital eller til en anskaffelsesværdi for kapitalandelen på 20 mio. EUR, for at kunne få fuldt fradrag, finder anvendelse både på udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab på grundlag af en kapitalandel, der giver en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og mulighed for at træffe afgørelse om dets drift, og på udbytte, der modtages på grundlag af en kapitalandel, der ikke giver en sådan indflydelse.

40 Hvad navnlig angår betingelserne for at opnå fuldt fradrag har Domstolen fastslået, at en tærskel på 10% ganske vist gør det muligt at udelukke investeringer, der foretages med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, fra skattefordelens anvendelsesområde, men medfører ikke i sig selv, at fradraget kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift (dom af 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 34 og 35). Domstolen har således fastslået, at en kapitalandel af en sådan størrelse ikke nødvendigvis medfører, at indehaveren heraf udøver en klar indflydelse på beslutningerne i det selskab, hvori han er aktionær (jf. i denne retning dom af 3.10.2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 22, og af 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 35).

41 Da den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke har til formål at finde anvendelse alene på situationer, hvori det udbyttemodtagende selskab udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, må det antages, at en situation som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af artikel 63 TEUF vedrørende de frie kapitalbevægelser.

42 Det bemærkes endvidere, at eftersom traktaten ikke udvider etableringsfriheden til tredjelande, bør det undgås, at fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF for så vidt angår forbindelserne til tredjelande gør det muligt for erhvervsdrivende, som ikke er omfattet af det territoriale anvendelsesområde for etableringsfriheden, at drage fordel heraf (dom af 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 31).

43 Imidlertid foreligger denne risiko ikke i en situation som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den pågældende lovgivning ikke omhandler betingelserne for adgang til markedet i et tredjeland for et selskab hjemmehørende i Portugal eller til markedet i en medlemsstat for et selskab fra et tredjeland, men udelukkende vedrører den skattemæssige behandling af udbytte fra investeringer, som det udbyttemodtagende selskab har foretaget i det udbytteudloddende selskab.

44 I en situation som den i hovedsagen omhandlede kan et i Portugal etableret selskab, der modtager udbytte fra selskaber, der er etableret i henholdsvis Tunesien og Libanon, følgelig påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte den skattemæssige behandling af dette udbytte i denne medlemsstat, som er baseret på en lovgivning, der ikke har til formål at finde anvendelse udelukkende på situationer, hvor det udbyttemodtagende selskab udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.

Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

45 Det følger af fast retspraksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

46 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for kapitalbevægelserne, bemærkes, som det blev anført i denne doms præmis 36 til 38, at, når et selskab med hjemsted eller faktisk ledelse på det portugisiske område modtager udbytte fra et selskab, der har hjemsted eller faktisk ledelse på dette område, og når det udbytteudloddende selskab desuden er selskabsskattepligtigt og ikke fritaget for selskabsskat, kan det udbyttemodtagende selskab fradrage dette udbytte i sit beskatningsgrundlag. Et sådant fradrag kan være et fuldt eller delvist

fradrag, alt efter om betingelserne i artikel 46, stk. 1, litra b) og c), er opfyldt eller ej. Desuden bliver det i artikel 46, stk. 1, omhandlede fradrag i henhold til artikel 46, stk. 11, i CIRC nedsat til 50%, når indtægten hidrører fra overskud, der ikke faktisk er blevet beskattet.

47 Selskaber med hjemsted eller faktisk ledelse på det portugisiske område, der modtager udbytte fra selskaber med hjemsted eller faktisk ledelse i tredjelande, såsom Den Tunesiske Republik eller Den Libanesiske Republik, er for så vidt angår modtaget udbytte derimod underlagt selskabsskat med den lovbestemte sats.

48 Økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, bliver således undgået eller lempet, når det udbytteudloddende selskab er etableret i Portugal, hvorimod dette ikke er tilfældet, når dette selskab er etableret i et tredjeland, såsom Den Tunesiske Republik eller Den Libanesiske Republik.

49 I denne forbindelse er det uomtvistet, at overenskomsten Portugal-Tunesien ikke kan forhindre en sådan mindre gunstig behandling. Denne overenskomst har således udelukkende til formål at lempe de virkninger af dobbeltbeskatningen, der rammer det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab som følge af den udbytteskat, der opkræves i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende. Overenskomsten fastsætter ikke et system til ophævelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der er en følge for det udbyttemodtagende selskab af beskatningen hos det udbytteudloddende selskab af det overskud, som anvendes til udbetaling af udbytte. Der er ikke blevet indgået nogen overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning mellem Den Portugisiske Republik og Den Libanesiske Republik.

50 Denne forskellige behandling kan afholde selskaber hjemmehørende i Portugal fra at investere deres kapital i selskaber etableret i tredjelande, såsom Den Tunesiske Republik og Den Libanesiske Republik. I det omfang kapitalindkomst hidrørende fra tredjelande i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, som udloddes af selskaber etableret i Portugal, er aktier i selskaber med hjemsted i tredjelande således mindre attraktive for de investorer, som er hjemmehørende i Portugal, end aktier i selskaber, som har hjemsted i denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 64, og af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 80).

51 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i et tredjeland, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrundelse

52 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF imidlertid ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

53 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Derfor kan bestemmelsen ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de skattepligtige personer afhængigt af det sted, hvor de er bosiddende, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten. Undtagelsen i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF er nemlig selv begrænset af artikel 65, stk. 3, TEUF, hvorefter de

nationale bestemmelser, der er omhandlet i artikel 65, stk. 1, TEUF »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63 [TEUF]« (dom af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 55 og 56 og den deri nævnte retspraksis).

54 Der skal derfor sondres mellem forskellig behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. Det fremgår af Domstolens praksis, at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (dom af 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

55 For så vidt angår en skatteregel som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, fremgår det af fast retspraksis, at situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte hidrørende fra et tredjeland, kan sammenlignes med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. i denne retning dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis).

56 Restriktionen kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at restriktionen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

57 I denne forbindelse har den portugisiske og den svenske regering gjort gældende, at en sådan restriktion er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og forhindre skattesvig. De muligheder, som de portugisiske skattemyndigheder har til rådighed for at indhente de nødvendige oplysninger med henblik på at sikre, at betingelserne for at få den omhandlede skattefordel er opfyldt, er nemlig begrænsede, fordi der ikke mellem Den Portugisiske Republik på den ene side og Den Tunesiske Republik eller Den Libanesiske Republik på den anden side findes en ramme for administrativt samarbejde svarende til den, der er indført mellem medlemsstaterne ved direktiv 77/799, som var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Den bestemmelse om udveksling af oplysninger, som er indeholdt i overenskomsten Portugal-Tunesien, er angiveligt ikke bindende, og der er ikke blevet indgået en overenskomst af denne type mellem Den Portugisiske Republik og Den Libanesiske Republik.

58 Det fremgår af retspraksis, at såvel bekæmpelse af skattesvig (jf. bl.a. dom af 11.10.2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, præmis 81) som behovet for at sikre en effektiv skattekontrol (jf. bl.a. dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 55, og af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis) er tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten.

59 Hvad for det første angår argumentet om behovet for at forhindre skattesvig, følger det af retspraksis, at en national foranstaltning, der begrænser de frie kapitalbevægelser, kan være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene har til formål at unddrage skat, som normalt skulle svares af, eller opnå en skattefordel med hensyn til, overskud erhvervet ved virksomhed udført på det nationale område (jf. i denne retning dom af 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 89, og af 3.10.2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

60 I denne forbindelse kan den omstændighed, at det udbytteudloddende selskab er beliggende i et tredjeland, ikke i sig selv danne grundlag for en generel formodning for skattesvig, og begrunde en foranstaltning, som krænker en grundlæggende traktatsikret frihed (jf. analogt dom af 19.7.2012, A, C 48/11, EU:C:2012:485, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

61 I det foreliggende tilfælde udelukker den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning generelt muligheden for at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, når udbyttet udloddes af selskaber etableret i tredjelande, uden at forsøge specifikt at hindre adfærd, der består i at skabe rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med det formål at unddrage skat, som normalt skulle svares, eller at opnå en skattefordel.

62 Under disse omstændigheder kan restriktionen for de frie kapitalbevægelser ikke begrundes i behovet for at forhindre skattesvig og skatteunddragelse.

63 Hvad for det andet angår behovet for at sikre en effektiv skattekontrol bemærkes, at kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande indgår i en anden retlig sammenhæng end den, der gælder inden for Unionen, og at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, der blev oprettet ved direktiv 77/799, som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EFT 2006, L 363, s. 129), der var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, samt ved Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799 (EUT 2011, L 64, s. 1), ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 65 og 66).

64 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at det derfor som udgangspunkt er lovligt, når muligheden for at opnå en skattefordel i henhold til en medlemsstats lovgivning er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra den nævnte stat (jf. dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

65 I det foreliggende tilfælde fremgår det af artikel 46, stk. 1, litra a), i CIRC, at når både det udbytteudloddende selskab og det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende i Portugal, indrømmes det fulde fradrag for udbyttet i beskatningsgrundlaget, når det udbytteudloddende selskab er selskabsskattepligtigt eller pligtigt at betale den i artikel 7 i CIRC omhandlede skat. I henhold til artikel 46, stk. 8, i CIRC skal betingelsen om det udbytteudloddende selskabs selskabsskattepligt også være opfyldt for, at der kan indrømmes delvist fradrag, når de betingelser, som det udbyttemodtagende selskab er undergivet i medfør af artikel 46, stk. 1, litra b) og c), i CIRC ikke er opfyldt.

66 Herefter kan det konstateres, at retten til fuldt eller delvist fradrag, der er fastsat i henholdsvis stk. 1 og stk. 8 i artikel 46 i CIRC, afhænger af betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt, hvis opfyldelse skattemyndighederne skal være i stand til at kontrollere.

67 I denne forbindelse fastsætter artikel 25 i overenskomsten Portugal-Tunesien under overskriften »Udveksling af oplysninger« bl.a., at de kontraherende staters kompetente myndigheder skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende skatter, der omfattes af overenskomsten, hvortil hører selskabsskatter.

68 Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om de forpligtelser, der følger af overenskomsten Portugal-Tunesien, gør det muligt for de portugisiske skattemyndigheder at indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik, der sætter dem i stand til at efterprøve, om betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt. Er dette tilfældet, kan den restriktion, som følger af afvisningen af at indrømme det i stk. 1 henholdsvis stk. 8 i artikel 46 i CIRC fastsatte fulde eller delvise fradrag, ikke begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

69 Da der, som præciseret af den forelæggende ret, ikke er indgået nogen overenskomst om gensidig bistand mellem Den Portugisiske Republik og Den Libanesiske Republik, kan afvisningen af at indrømme det i stk. 1 henholdsvis stk. 8 i artikel 46 i CIRC fastsatte fulde eller delvise fradrag begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, såfremt det viser sig umuligt at indhente oplysninger fra Den Libanesiske Republik, der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

70 Imidlertid skal det tillige bemærkes, at i henhold til artikel 46, stk. 11, i CIRC nedsættes det i artikel 46, stk. 1, i CIRC omhandlede fradrag med 50%, når indtægterne hidrører fra udbytte, som ikke faktisk er blevet beskattet, undtagen når modtageren er administrationsselskab for selskabskapitalandele.

71 Det tilkommer den forelæggende ret, der som den eneste har kompetence til at fortolke national ret, at afgøre, om denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i den stat, hvor det er hjemmehørende. Er dette tilfældet, kan det tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol ikke påberåbes som begrundelse for den restriktion, som følger af afvisningen af at indrømme det i artikel 46, stk. 11, i CIRC fastsatte delvise fradrag for så vidt angår udbytte, der hidrører fra Tunesien eller Libanon.

72 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det 11. og det 12. spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at:

— Et i Portugal etableret selskab, der modtager udbytte fra selskaber, der er etableret i henholdsvis Tunesien og Libanon, kan påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte den skattemæssige behandling af dette udbytte i denne medlemsstat, som er baseret på en lovgivning, der ikke har til formål at finde anvendelse udelukkende på situationer, hvor det udbyttemodtagende selskab udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.

— En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i et tredjeland, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

— Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i CIRC kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra det tredjeland, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

— Afvisningen af at indrømme delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i CIRC kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i den stat, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

*Om fortolkningen af artikel 64 TEUF*

73 Med det 13. og det 14. spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 64, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning, for så vidt som den indfører en restriktion for kapitalbevægelserne, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF, kan tillades som en restriktion, der eksisterede før den 31. december 1993, som omhandlet i artikel 64, stk. 1, TEUF.

74 I henhold til artikel 64, stk. 1, TEUF berører artikel 63 TEUF ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

75 Selv om begrebet »direkte investeringer« ikke er defineret i traktaten, er det imidlertid defineret i den nomenklatur for kapitalbevægelser, der er indeholdt i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (denne artikel blev ophævet ved Amsterdam-traktaten) (EFT 1988, L 178, s. 5). Det fremgår af opregningen af »direkte investeringer« i første rubrik i den pågældende nomenklatur og af de forklarende bemærkninger hertil, at dette begreb vedrører investeringer af enhver art foretaget af fysiske eller juridiske personer, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhed, for hvilken disse midler er bestemt, med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed (dom af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 33 og 34 samt den deri nævnte retspraksis).

76 Hvad angår erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder, der er stiftet som aktieselskaber, forudsætter formålet om etablering eller opretholdelse af varige økonomiske forbindelser, således som det fremgår af de forklarende bemærkninger nævnt i denne doms foregående præmis, at de aktier, der indehaves af aktionæren, enten i henhold til de for aktieselskaber gældende nationale lovbestemmelser eller af andre grunde giver denne mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed (dom af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

77 Ifølge retspraksis omfatter restriktioner for kapitalbevægelser, som vedrører etablering eller direkte investeringer som omhandlet i artikel 64, stk. 1, TEUF, ikke blot nationale foranstaltninger, der ved deres anvendelse på kapitalbevægelser til eller fra tredjelande begrænser etablering eller investeringer, men også nationale foranstaltninger, der begrænser udbyttebetalinger, der følger heraf (dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 103 og den deri nævnte retspraksis).

78 Heraf følger, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser i form af en mindre fordelagtig skattemæssig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse er omfattet af artikel 64, stk. 1, TEUF, for så vidt som den vedrører kapitalinteresser, der erhverves med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og det pågældende selskab, og giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed (dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 185, og af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 37).

79 I det foreliggende tilfælde vedrører hovedsagen dels den skattemæssige behandling af udbytte, der er blevet udloddet af Ciments de Gabès, og som relaterer sig til kapitalinteresser, der repræsenterer 98,72% af det udbytteudloddende selskabs selskabskapital. En sådan kapitalandel kan give aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed og kan derfor betragtes som en direkte investering.

80 Dels vedrører hovedsagen den skattemæssige behandling af udbytte, der er blevet udloddet af Ciments de Sibline, hvis selskabskapital ejes af det udbyttemodtagende selskab for 28,64%'s vedkommende. En sådan kapitalandel kan også, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, give aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed og vil derfor kunne betragtes som en direkte investering.

81 Det følger af retspraksis, at begrebet »restriktion, der eksisterede den 31. december 1993« forudsætter, at den lovgivning, som den pågældende restriktion indgår i, har udgjort en bestanddel af medlemsstatens retsorden uafbrudt siden denne dato. Ellers ville en medlemsstat nemlig på ethvert tidspunkt kunne genindføre restriktioner for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som eksisterede i den nationale retsorden den 31. december 1993, men som ikke er blevet opretholdt (dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 48).

82 Endvidere fremgår det retspraksis, at selv om det i princippet tilkommer den nationale ret at fastlægge indholdet af den lovgivning, der er gældende på en dato, som er fastsat i en EU-retsakt, tilkommer det Domstolen at levere bidrag til fortolkning af det EU-retlige begreb, der udgør basis for anvendelsen af en EU-retlig undtagelsesordning på national lovgivning, der »eksisterede« på en given dato (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 191, og af 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 47).

83 I denne sammenhæng er den forelæggende ret, navnlig i det 14. spørgsmål, i tvivl om betydningen af indførelsen, efter den 31. december 1993, af ordningen om skattemæssige fordele ved aftalebaserede investeringer i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), samt den i EBF's artikel 42 fastlagte ordning om udbytte hidrørende fra de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, og Timor-Leste.

84 For så vidt som vedtagelsen af de to ordninger ikke har ændret den retlige ramme for den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra Tunesien eller Libanon, har deres vedtagelse imidlertid ikke påvirket den omstændighed, at det skal kvalificeres som en eksisterende restriktion at udelukke muligheden for at opnå fuldt eller delvist skattefradrag for udbytte, der udloddes af selskaber, der er etableret i disse tredjelande (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 51).

85 Ikke desto mindre skal det undersøges, om indgåelsen af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon har haft konsekvenser for den mulighed, som Den Portugisiske Republik har i medfør af artikel 64, stk. 1, TEUF.

86 I denne forbindelse bemærkes, at artikel 64, stk. 1, TEUF, giver en medlemsstat mulighed for i forhold til tredjelande fortsat at anvende restriktioner for kapitalbevægelser, der er omfattet af denne bestemmelses materielle anvendelsesområde, selv om de er i strid med princippet om kapitalens frie bevægelighed som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, forudsat at de allerede eksisterede den 31. december 1993 (dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 187, og af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 39).

87 En medlemsstat giver afkald på denne mulighed, når den ophæver de bestemmelser, som indførte den pågældende restriktion. Således omfatter artikel 64, stk. 1, TEUF ikke bestemmelser, som, selv om de i det væsentlige er identiske med en lovgivning, som eksisterede den 31. december 1993, har genindført en hindring for de frie kapitalbevægelser, som efter ophævelsen af den tidligere lovgivning ikke længere eksisterede (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 49).

88 En medlemsstat giver også afkald på denne mulighed, når den vedtager bestemmelser, som ændrer de principper, som den tidligere lovgivning hvilede på. Herved fremgår det af retspraksis, at ved bedømmelsen af en medlemsstats mulighed for at påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF er aspekter vedrørende formen på den retsakt, der udgør en restriktion, sekundære i forhold til aspekterne

vedrørende restriktionens indhold. En national foranstaltning, der er vedtaget efter den 31. december 1993, falder således ikke allerede af den grund automatisk uden for den undtagelsesordning, der er indført ved artikel 64, stk. 1, TEUF. Undtagelsesordningen omfatter således bestemmelser, som i det væsentlige er identiske med en tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, men omfatter ikke bestemmelser, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 192, og af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 41).

89 På denne baggrund må det antages, at en medlemsstat også giver afkald på muligheden i artikel 64, stk. 1, TEUF, når den, uden formelt at ophæve eller ændre de eksisterende retsforskrifter, indgår en international aftale, såsom en associeringsaftale, der i en bestemmelse, som har direkte virkning, fastsætter en liberalisering af en af de kapitalkategorier, der er omhandlet i artikel 64, stk. 1. Denne ændring af den retlige ramme skal med hensyn til dens indvirkning på muligheden for at påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF, følgelig sidestilles med indførelsen af en ny lovgivning, der hviler på andre principper end den eksisterende lovgivning.

90 En liberalisering af kapitalbevægelser, der er fastsat i en international aftale, ville således fratages enhver effektiv virkning, såfremt en medlemsstat, i situationer, hvor denne aftale er til hinder for medlemsstatens retsforskrifter, kunne fortsætte med at anvende disse retsforskrifter i medfør af artikel 64, stk. 1, TEUF.

91 Derfor skal aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon fortolkes med henblik på at afgøre, om disse aftaler, i bestemmelser som har direkte virkning, fastsætter en liberalisering af direkte investeringer som de i hovedsagen omhandlede.

92 Henset til ovenstående betragtninger, skal det 13. og det 14. spørgsmål besvares med, at artikel 64, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at:

— For så vidt som vedtagelsen af ordningen om skattemæssige fordele ved aftalebaserede investeringer i EBF's artikel 41, stk. 5, litra b), samt den i EBF's artikel 42 fastlagte ordning om udbytte hidrørende fra de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, og Timor-Leste ikke har ændret den retlige ramme for den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra Tunesien eller Libanon, har vedtagelsen af de nævnte ordninger ikke påvirket den omstændighed, at det skal kvalificeres som en eksisterende restriktion at udelukke muligheden for at opnå fuldt eller delvist fradrag for udbytte, der udloddes af selskaber, der er etableret i disse tredjelande.

— En medlemsstat giver afkald på muligheden i artikel 64, stk. 1, TEUF, når den, uden formelt at ophæve eller ændre de eksisterende retsforskrifter, indgår en international aftale, såsom en associeringsaftale, der i en bestemmelse, som har direkte virkning, fastsætter en liberalisering af en af de kapitalkategorier, der er omhandlet i nævnte artikel 64, stk. 1. En sådan ændring af den retlige ramme skal med hensyn til dens indvirkning på muligheden for at påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF følgelig sidestilles med indførelsen af en ny lovgivning, der hviler på andre principper end den eksisterende lovgivning.

*Fortolkningen af aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon*

93 Med det første til det tiende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende

i Portugal, i sit beskatningsgrundlag kan fradrage udbytte, som det har modtaget fra et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke kan fradrage udbytte, som er udloddet af et selskab, der er hjemmehørende i Tunesien eller Libanon.

94 Indledningsvis bemærkes, at ifølge fast retspraksis skal en international traktat ikke alene fortolkes efter sin ordlyd, men ligeledes på baggrund af sine formål. Artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (United Nations Treaty Series, bind 1155, s. 331) fastsætter i denne forbindelse, at en traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens genstand og formål (jf. i denne retning bl.a. dom af 25.2.2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, præmis 42 og 43 samt den deri nævnte retspraksis).

95 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne i en aftale har direkte virkning i parternes interne retsorden, har Domstolen fastslået, at når dette spørgsmål ikke er reguleret i aftalen, tilkommer det Domstolen at afgøre det på samme måde som ethvert andet fortolkningsspørgsmål vedrørende gennemførelsen af aftaler inden for Unionen (dom af 14.12.2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis). Dette er tilfældet for aftalen EF-Tunesien såvel som for aftalen EF-Libanon.

96 Ifølge fast retspraksis har en bestemmelse i en aftale indgået af Unionen med tredjelande direkte virkning, når der af dens ordlyd samt aftalens formål og karakter kan udledes en klar og præcis forpligtelse, hvis opfyldelse og retsvirkninger ikke er betinget af, at der udstedes yderligere retsakter (jf. i denne retning bl.a. dom af 27.9.2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, præmis 30, af 8.5.2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, præmis 54, af 12.4.2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, præmis 21, og af 14.12.2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, præmis 25).

Aftalen EF-Tunesien

– De relevante bestemmelser (det første og det tredje spørgsmål)

97 Med det første og det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 31 og 34 i aftalen EF-Tunesien har direkte virkning og i bekræftende tilfælde, om den i hovedsagen omhandlede situation er omfattet af disse bestemmelser.

98 For så vidt som fortolkningen af aftalen EF-Tunesien som anført i denne doms præmis 91 bør gøre det muligt at afgøre, om denne aftale, i bestemmelser som har direkte virkning, fastsætter en liberalisering af direkte investeringer som de i hovedsagen omhandlede, er det ufornødent at besvare den forelæggende rets første spørgsmål vedrørende nævnte aftales artikel 31, der vedrører etableringsretten og tjenesteydelser.

99 Det må konstateres, at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien i klare, præcise og ubetingede vendinger fastsætter en pligt for Fællesskabet og Den Tunesiske Republik, hvad angår transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter og fra nævnte aftales ikrafttræden, til at sikre frie kapitalbevægelser i forbindelse med direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf.

100 Denne bestemmelse indeholder en præcis forpligtelse til at nå et bestemt resultat og kan påberåbes af en borger for de nationale retsinstanser til støtte for en påstand om tilsidesættelse af bestemmelser, som er årsag til en hindring for de frie kapitalbevægelser, eller om anvendelse overfor denne af retsforskrifter, hvis manglende anvendelse er årsag til denne hindring for de frie kapitalbevægelser,

uden at det er nødvendigt at fastsætte supplerende gennemførelsesforanstaltninger i så henseende (jf. analogt dom af 27.9.2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, præmis 34, og af 27.9.2001, Barkoci og Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, præmis 34).

101 Den konstatering, at princippet om frie kapitalbevægelser i forbindelse med direkte investeringer i Tunesien, der er fastsat i artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien, direkte kan regulere borgernes situation, afkræftes ikke af denne aftales artikel 34, stk. 2.

102 Aftalens artikel 34, stk. 2, hvorefter parterne konsulterer hinanden med henblik på at lette kapitalbevægelserne mellem Fællesskabet og Den Tunesiske Republik og at liberalisere dem fuldstændigt, når de nødvendige betingelser herfor er opfyldt, skal nemlig fortolkes således, at den vedrører en senere liberalisering af kapitalbevægelser, der ikke er omhandlet i samme aftales artikel 34, stk. 1.

103 En sådan konstatering af, at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien har direkte virkning, modsiges desuden ikke af denne aftales formål og hensigt. Det skal således understreges, at den nævnte aftale i sin artikel 1, stk. 1, opretter en associering mellem Fællesskabet og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side. Aftalen EF-Tunesiens formål, der, som det fremgår af dennes artikel 1, stk. 2, bl.a. er at fastsætte betingelserne for en gradvis liberalisering af udvekslingen af kapital, støtter den fortolkning, at de i denne aftales artikel 34, stk. 1, omhandlede kapitalbevægelser er omfattet af en liberalisering fra nævnte aftales ikrafttrædelse, dels at de øvrige kapitalbevægelser gradvist vil blive liberaliseret i overensstemmelse med aftalens artikel 34, stk. 2.

104 På denne baggrund må det fastslås, at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien har direkte virkning og kan påberåbes af en borger for en retsinstans.

105 Følgelig skal det undersøges, om en situation som den i hovedsagen omhandlede henhører under artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien.

106 Herved bemærkes, at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien, ifølge dens ordlyd vedrører transaktioner på betalingsbalancens kapitalposter og omhandler direkte investeringer i Tunesien foretaget af virksomheder, der er oprettet i overensstemmelse med gældende lovgivning, samt afvikling eller hjemtagelse af disse investeringer og ethvert afkast heraf.

107 Et tilfælde, hvor et i Portugal hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et i Tunesien hjemmehørende selskab, som følge af at det ejer en kapitalandel, der repræsenterer 98,72% af det udbytteudloddende selskabs kapital, er omfattet af nævnte bestemmelses anvendelsesområde. Som det er konstateret i denne doms præmis 79 kan en sådan kapitalandel nemlig anses for en direkte investering, og modtaget udbytte, der vedrører denne kapitalandel, henhører under begrebet »hjemtagelse af afkast« heraf.

108 Følgelig skal det fastslås, at en situation som den i hovedsagen omhandlede henhører under artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien.

109 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien skal fortolkes således, at den har direkte virkning og kan påberåbes i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et i Portugal hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Tunesien, som følge af den direkte investering, som dette har foretaget i det udbytteudloddende selskab, med henblik på at anfægte den skattemæssige behandling af dette udbytte i Portugal.

110 Henset til de i denne doms præmis 98 anførte betragtninger, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

– Rækkevidden af artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien (det fjerde til det sjette spørgsmål)

111 Med det fjerde til det sjette spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien, sammenholdt med denne aftales artikel 89, skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Tunesien.

112 Som det er fastslået i denne doms præmis 48, gælder det i henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning, at økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, undgås eller lempes, når det udbytteudloddende selskab er etableret i Portugal, hvorimod dette ikke er tilfældet, når det udbytteudloddende selskab er etableret i Tunesien.

113 Denne forskellige behandling kan afholde selskaber hjemmehørende i Portugal fra at foretage direkte investeringer i selskaber, der er etableret i Tunesien. I det omfang kapitalindkomst hidrørende fra dette tredjeland i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, som udloddes af selskaber etableret i Portugal, er aktier i selskaber etableret i Tunesien således mindre attraktive for de investorer, som er hjemmehørende i Portugal, end aktier i selskaber, som har hjemsted i denne medlemsstat (jf. analogt dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 64, og af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 80).

114 En sådan mindre gunstig behandling udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt hvad angår direkte investeringer og navnlig hvad angår hjemtagelse af disse investeringer, i henhold til artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien.

115 Som den forelæggende ret nærmere bestemt har anmodet om i sit femte spørgsmål, skal det tillige undersøges, om virkningen af denne aftales artikel 34, stk. 1, i en situation som den i hovedsagen omhandlede begrænses af nævnte aftales artikel 89.

116 Hvad for det første angår artikel 89, første led, i aftalen EF-Tunesien, hvorefter ingen bestemmelse i denne aftale må have til virkning at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af, er det tilstrækkeligt at bemærke, at forbuddet mod den i denne doms foregående præmisser konstaterede restriktion følger af selve aftalen EF-Tunesien og ikke af en udvidelse af fordelene i henhold til en anden international aftale eller et andet internationalt arrangement. Som generaladvokaten har anført i punkt 87 i forslaget til afgørelse ønsker SECIL desuden ikke at opnå en fordel, som Den Portugisiske Republik indrømmer i en anden international aftale eller et andet internationalt arrangement.

117 Hvad dernæst angår artikel 89, andet led, i aftalen EF-Tunesien, hvorefter aftalen ikke må have til virkning at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse, bemærkes, at, for at artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien kan bevare sin effektive virkning, skal artikel 89, andet led, i denne aftale fortolkes således, at foranstaltninger, der er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, er dem, som specifikt er bestemt til at hindre skattesvig eller -unddragelse.

118 Som det er præciseret i denne doms præmis 61, udelukker den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning generelt muligheden for at opnå en skattefordel bestående i at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, når udbyttet udloddes af selskaber, der bl.a. er etableret i Tunesien, og den forsøger ikke specifikt at hindre adfærd, der består i at skabe rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet med det formål at unddrage skat, som normalt skulle svares, eller at opnå en skattefordel.

119 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, ikke henhører under de foranstaltninger, der er bestemt til at hindre skattesvig eller -unddragelse, henhører den i hovedsagen omhandlede situation ikke under artikel 89, andet led, i aftalen EF-Tunesien.

120 Endelig bestemmer artikel 89, tredje led, i aftalen EF-Tunesien, at denne aftale ikke må have til virkning at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skatteydere, der ikke befinder sig i samme situation med hensyn til bopælssted. I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke indeholder en sondring på grundlag af den skattepligtiges bopæl, dvs. det udbyttemodtagende selskabs hjemsted, men sondrer efter det udbytteudloddende selskabs hjemsted, og dermed efter det sted, hvor den skattepligtiges kapital investeres. Følgelig henhører den i hovedsagen omhandlede situation heller ikke under artikel 89, tredje led, i aftalen EF-Tunesien.

121 Herefter skal det femte spørgsmål besvares med, at virkningen af artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien ikke begrænses af nævnte aftales artikel 89 i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

122 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den restriktive behandling af det omhandlede udbytte ikke desto mindre kan begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, bl.a. fordi der ikke mellem Den Portugisiske Republik og Den Tunesiske Republik findes en ramme for administrativt samarbejde svarende til den, der er indført mellem medlemsstaterne ved direktiv 77/799, som var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

123 Med henblik på at afgøre om et tvingende alment hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er garanteret ved artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien, er det nødvendigt at analysere denne aftale i lyset af dens formål og kontekst i overensstemmelse med den i denne doms præmis 94 nævnte retspraksis.

124 Aftalen EF-Tunesien om oprettelse af en associering mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side har i henhold til dens artikel 1 bl.a. til formål at styrke forbindelserne mellem parterne, at fastsætte betingelserne for en gradvis liberalisering af udvekslingen af varer, tjenesteydelser og kapital samt at udvide samhandelen og sikre et opsving i afbalancerede økonomiske og sociale forbindelser mellem parterne.

125 Denne aftale omhandler hverken oprettelse af et indre marked, der kan sammenlignes med det, der er etableret ved EUF-traktaten, eller opnåelse af den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital, ligesom i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), således at det indre marked, der består på Unionens område, kan blive udstrakt til at omfatte de parter, der har tiltrådt denne aftale (jf. i denne retning dom af 23.9.2003, Ospelt og Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, præmis 29).

126 For så vidt som behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er anerkendt som et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for de friheder, som er sikret ved EUF-traktaten og EØS-aftalen, skal en sådan begrundelse imidlertid a fortiori anerkendes inden for rammerne af aftalen EF-Tunesien.

127 Som generaladvokaten har anført i punkt 125 i forslaget til afgørelse, synes det derfor at være udelukket, henset til aftalen EF-Tunesiens formål og kontekst, at parterne i denne aftale har villet skabe helt frie kapitalbevægelser mellem Unionen og Tunesien, mens der kan pålægges restriktioner for forbindelserne mellem medlemsstaterne såvel som for forbindelserne mellem EU-medlemsstaterne og de øvrige stater, der er parter i EØS-aftalen.

128 På denne baggrund kan analysen i denne doms præmis 63-68, 70 og 71 overføres til den analyse, der er foretaget inden for rammerne af bedømmelsen af, om restriktionen for artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien er begrundet, idet denne aftale ikke har fastsat en pligt for Den Tunesiske Republik til at afgive oplysninger til de portugisiske myndigheder.

129 Herefter skal artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien fortolkes således, at:

— En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Tunesien, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstater og tredjelande, der principielt er forbudt for så vidt angår direkte investeringer og navnlig hjemtagelse af disse investeringer i medfør af artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien.

— Denne bestemmelses virkning i en situation som den i hovedsagen omhandlede begrænses ikke i medfør af artikel 89, i aftalen EF-Tunesien.

— Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i CIRC kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

— Afvisningen af at indrømme et sådant delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i CIRC kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i Tunesien, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

Aftalen EF-Libanon

– Den direkte virkning af artikel 31 i aftalen EF-Libanon

130 Med det syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 31 i aftalen EF-Libanon har direkte virkning og, henset til denne aftales artikel 33, kan påberåbes i hovedsagen.

131 Herved bemærkes, at idet denne aftales artikel 31 bestemmer, at inden for rammerne af aftalen EF-Libanons bestemmelser består der ingen restriktioner mellem Fællesskabet på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side for kapitalbevægelser og ingen forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller parternes statsborgeres bopæl eller det sted, hvor kapitalen er investeret, jf. dog artikel 33 og 34, fastsætter denne bestemmelse i klare og ubetingede vendinger en præcis forpligtelse til at nå et bestemt resultat, der kan påberåbes af en borger for domstolene til støtte for en påstand om tilsidesættelse af bestemmelser, som er årsag til restriktionen eller forskelsbehandlingen, eller om anvendelse overfor denne af retsforskrifter, hvis manglende anvendelse er årsag til restriktionen eller forskelsbehandlingen, uden at det er nødvendigt at fastsætte supplerende gennemførelsesforanstaltninger i så henseende (jf. analogt dom af 27.9.2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, præmis 34, og af 27.9.2001, Barkoci og Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, præmis 34).

132 Rækkevidden af den forpligtelse, som følger af artikel 31 i aftalen EF-Libanon, begrænses ganske vist af beskyttelsesklausulen i denne aftales artikel 33, stk. 1. En sådan undtagelse kan dog ikke være til hinder for, at nævnte artikel 31 skaber rettigheder for private, som de kan gøre gældende for domstolene (jf. analogt dom af 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 26).

133 Konstateringen af, at artikel 31 i aftalen EF-Libanon har direkte virkning, modsiges ikke denne aftales formål og hensigt. Det bemærkes således, at aftalen EF-Libanon i sin artikel 1, stk. 1, opretter en associering mellem Fællesskabet og dets medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side. Aftalens formål, der, som det fremgår af dennes artikel 1, stk. 2, bl.a. er at fastsætte betingelserne for en gradvis liberalisering af udvekslingen af kapital, støtter den fortolkning, at de kapitalbevægelser, der ikke falder ind under beskyttelsesklausulen i denne aftales artikel 33, stk. 1, er omfattet af en liberalisering fra nævnte aftales ikrafttrædelse.

134 Hvad angår muligheden for at påberåbe sig artikel 31 i aftalen EF-Libanon i en situation som den i hovedsagen omhandlede, bemærkes ganske vist, at artikel 31, ifølge aftalens artikel 33, stk. 1, ikke berører anvendelsen af restriktioner, der består mellem Fællesskabet og Den Libanesiske Republik på tidspunktet for nævnte aftales ikrafttræden, hvad angår kapitalbevægelser mellem dem, der har berøring til direkte investeringer, herunder i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers optagelse på kapitalmarkederne.

135 Imidlertid begrænses rækkevidden af beskyttelsesklausulen i artikel 33, stk. 1, i aftalen EF-Libanon af dennes artikel 33, stk. 2, der fastsætter, at overførsel til udlandet af investeringer i Libanon foretaget af EF-valutaindlændinge eller i Fællesskabet foretaget af libanesiske valutaindlændinge og overskud dog ikke berøres deraf.

136 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede situation vedrører den skattemæssige behandling af udbytte som følge af direkte investeringer foretaget i Libanon af en person, der er hjemmehørende i Portugal, henhører denne situation under artikel 33, stk. 2, i aftalen EF-Libanon. Artikel 33, stk. 1, i denne aftale er følgelig ikke til hinder for, at aftalens artikel 31 påberåbes i det foreliggende tilfælde.

137 Henset til ovenstående betragtninger skal det syvende spørgsmål besvares med, at artikel 31 i aftalen EF-Libanon skal fortolkes således, at:

— Denne bestemmelse har direkte virkning.

— En situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører den skattemæssige behandling af udbytte som følge af direkte investeringer foretaget i Libanon af en person, der er hjemmehørende i Portugal, henhører under denne aftales artikel 33, stk. 2. Følgelig er nævnte aftales artikel 33, stk. 1, ikke til hinder for, at aftalens artikel 31 påberåbes i det foreliggende tilfælde.

– Rækkevidden af artikel 31, i aftalen EF-Libanon (det ottende til det tiende spørgsmål)

138 Med det ottende og det tiende spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 31 i aftalen EF-Libanon, sammenholdt med denne aftales artikel 85, skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Libanon.

139 Som det er fastslået i denne doms præmis 48, gælder det i medfør af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, at økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, undgås eller lempes, når det udbytteudloddende selskab er etableret i Portugal, hvorimod dette ikke er tilfældet, når det udbytteudloddende selskab er etableret i Libanon.

140 Denne forskellige behandling på grundlag af det sted, hvor kapitalen er investeret, kan afholde selskaber hjemmehørende i Portugal fra at foretage direkte investeringer i selskaber, der er etableret i Libanon. I det omfang kapitalindkomst hidrørende fra dette tredjeland i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, som udloddes af selskaber etableret i Portugal, er aktier i selskaber etableret i Tunesien således mindre attraktive for de investorer, som er hjemmehørende i Portugal, end aktier i selskaber, som har hjemsted i denne medlemsstat (jf. analogt dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 64, og af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 80).

141 Det bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at for så vidt angår en skatteregel som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 62, og af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 84).

142 En sådan mindre gunstig behandling er derfor principielt forbudt i henhold til artikel 31 i aftalen EF-Libanon.

143 Som den forelæggende ret nærmere bestemt har anmodet om i sit niende spørgsmål, skal det tillige undersøges, om virkningen af denne aftales artikel 31, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, begrænses af nævnte aftales artikel 85.

144 Hvad for det første angår artikel 85, litra a), i aftalen EF-Libanon, hvorefter ingen bestemmelse i denne aftale med hensyn til direkte beskatning må have til virkning at udvide de fordele, en af parterne indrømmer på det fiskale område, til også at gælde i internationale aftaler eller arrangementer, som denne part er bundet af, er det tilstrækkeligt at bemærke, at forbuddet mod den i denne doms foregående præmisser konstaterede restriktion følger af selve aftalen EF-Libanon og ikke af en udvidelse af fordelene i henhold til en anden international aftale eller et andet internationalt arrangement. Som generaladvokaten har anført i punkt 87 i forslaget til afgørelse, ønsker SECIL desuden ikke at opnå en fordel, som Den Portugisiske Republik indrømmer i en anden international aftale eller et andet internationalt arrangement.

145 Hvad dernæst angår artikel 85, litra b), i aftalen EF-Libanon, hvorefter denne aftale ikke må have til virkning at forhindre en part i at vedtage eller anvende foranstaltninger til at hindre skattesvig eller -unddragelse, bemærkes, at, for at artikel 31 i nævnte aftale kan bevare sin effektive virkning, skal aftalens artikel 85, litra b), fortolkes således, at foranstaltninger, der er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, er dem, som specifikt er bestemt til at hindre skattesvig eller -unddragelse.

146 Som det er præciseret i denne doms præmis 61, udelukker den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning imidlertid generelt muligheden for at opnå en skattefordel bestående i at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, når udbyttet udloddes af selskaber, der bl.a. er etableret i Libanon, og den forsøger ikke specifikt at hindre adfærd, der består i at skabe rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet med det formål at unddrage skat, som normalt skulle svares, eller at opnå en skattefordel.

147 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede lovgivning, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, ikke henhører under de foranstaltninger, der er bestemt til at hindre skattesvig eller -unddragelse, henhører den i hovedsagen omhandlede situation ikke under artikel 85, litra b), i aftalen EF-Libanon.

148 Endelig bestemmer artikel 85, litra c), i aftalen EF-Libanon, at denne aftale ikke må have til virkning at forhindre en part i at udøve sin ret til at anvende de relevante bestemmelser i sin skattelovgivning på skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation bl.a. med hensyn til bopæl. Som det er anført i denne doms præmis 120, indeholder den i hovedsagen omhandlede lovgivning for det første ikke en sondring på grundlag af den skattepligtiges bopæl, dvs. det udbyttemodtagende selskabs hjemsted.

149 For det andet skal det ganske vist medgives, at eftersom ordet »bl.a.« anvendes i artikel 85, litra c), i aftalen EF-Libanon, kan sondringer på grundlag af andre faktorer, bl.a. det sted, hvor den skattepligtiges kapital er investeret, være omfattet af denne bestemmelse. Denne bestemmelse skal dog læses sammenholdt med artikel 31 i aftalen EF-Libanon, der forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af bl.a. det sted, hvor kapitalen er investeret. Der skal derfor sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt i henhold til artikel 85, litra c), i aftalen EF-Libanon, og forskelsbehandling, der ikke henhører under nævnte artikel 85, litra c), og er forbudt i henhold til denne aftales artikel 31.

150 Som det er præciseret i denne doms præmis 55, bemærkes imidlertid, at for så vidt angår en skattelovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte hidrørende fra et tredjeland, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning.

151 Følgelig henhører den i hovedsagen omhandlede situation heller ikke under artikel 85, litra c), i aftalen EF-Libanon.

152 Herefter skal det niende spørgsmål besvares med, at virkningen af artikel 31 i aftalen EF-Libanon ikke begrænses af denne aftales artikel 85 i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

153 Med det tiende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den restriktive behandling af det omhandlede udbytte ikke desto mindre kan begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, bl.a. fordi der ikke mellem Den Portugisiske Republik og Den Libanesiske Republik findes en ramme for administrativt samarbejde svarende til den, der er indført mellem medlemsstaterne ved direktiv 77/799, som var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

154 I denne forbindelse bemærkes, at betragtningerne i denne doms præmis 123-127 kan overføres til analysen af aftalen EF-Libanon, der, som det fremgår af dens artikel 1, tilstræber de samme mål, som dem, der tilstræbes med aftalen EF-Tunesien.

155 Da aftalen EF-Libanon desuden ikke har fastsat en pligt for Den Libanesiske Republik til at afgive oplysninger til de portugisiske myndigheder, kan betragtningerne i denne doms præmis 69-71 overføres til bedømmelsen af, om restriktionen for artikel 31 i aftalen EF-Libanon er begrundet.

156 Herefter må det konkluderes, at artikel 31 i aftalen EF-Libanon skal fortolkes således, at:

— En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan

foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Libanon, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i medfør af denne aftales artikel 31.

— Denne bestemmelses virkning i en situation som den i hovedsagen omhandlede begrænses ikke i medfør af artikel 85 i nævnte aftale.

— Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i CIRC kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra Den Libanesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

— Afvisningen af at indrømme et sådant delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i CIRC kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i Libanon, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

*De konsekvenser, som fortolkningen af artikel 63 TEUF – 65 TEUF og aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon har for hovedsagen*

157 Det følger af besvarelsen af det 11. og 12. spørgsmål, at afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for modtaget udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i CIRC kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra det tredjeland, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

158 Såfremt myndighederne i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, bl.a. i henhold til overenskomsten Portugal-Tunesien, kan indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt, kan sådanne tvingende almene hensyn følgelig ikke begrunde en restriktion, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

159 I denne situation kan Den Portugisiske Republik heller ikke påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF, eftersom aftalen EF-Tunesien, hvis artikel 34, stk. 1, har direkte virkning, er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Tunesien. Denne lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt hvad angår direkte investeringer og navnlig hvad angår hjemtagelse af disse investeringer i henhold til artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien. En sådan restriktion er ikke begrundet, hvis de portugisiske skattemyndigheder kan indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.

160 Den ændring af den retlige ramme, der skyldes indførelsen af en sådan bestemmelse i aftalen EF-Tunesien, skal med hensyn til dens indvirkning på muligheden for at påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF, således sidestilles med indførelsen af en ny lovgivning, der hviler på andre principper end den eksisterende lovgivning.

161 Det følger tillige af besvarelsen af det første til det tiende spørgsmål samt det 11. og det 12. spørgsmål, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon er til hinder for, at det afvises at indrømme delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for modtaget udbytte i medfør af artikel 46, stk. 11, i CIRC, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om de udbytteudloddende selskaber er skattepligtige i Tunesien eller Libanon, hvor de er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

162 Under disse omstændigheder kan Den Portugisiske Republik af de grunde, som er anført i denne doms præmis 87-90 og mutatis mutandis præmis 160, heller ikke påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF med henblik på at kunne fortsætte med at anvende den lovgivning, som er årsag til den ovennævnte restriktion.

163 I så henseende fremgår det af retspraksis, at artikel 63 TEUF pålægger en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af andre hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde (jf. dom af 10.2.2011, Harribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Saline, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 60, og af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 38).

164 Det følger desuden af retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens regler, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige forskrifter, der forbyder sådanne afgifter, således som disse er blevet fortolket af Domstolen, og medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten (jf. dom af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

165 Den eneste undtagelse til retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten vedrører tilfælde, hvor den afgiftspligtige har væltet en afgift, som er opkrævet med urette, direkte over på et andet retssubjekt (jf. dom af 6.9.2011, Lady & Kid m.fl., C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 18, og af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 72 og 74).

166 Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at når en medlemsstat har opkrævet afgifter i strid med EU-rettens regler, har borgerne ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat (jf. dom af 15.10.2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

167 Det følger heraf, at de portugisiske skattemyndigheder er forpligtede til at tilbagebetale beløb opkrævet i strid med artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34 i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon med renter.

168 Disse beløb svarer til forskellen mellem det beløb, som SECIL har betalt, og det beløb, selskabet skulle have betalt i henhold til artikel 46, stk. 1, artikel 46, stk. 8, eller artikel 46, stk. 11, i CIRC, hvis det udbytte, det har modtaget fra Ciments de Gabés og Ciments de Sibline, under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder var blevet anset for at være udbytte udloddet af et selskab etableret i Portugal.

169 Hvad angår konsekvenserne for hovedsagen af fortolkningen af artikel 63 TEUF – 65 TEUF og aftalerne EF-Tunesien og EF-Libanon skal den forelæggendes ret gives følgende besvarelse:

— Når myndighederne i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende kan indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt, er artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien til hinder for, at det afvises at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det selskab, som modtog det udloddede udbytte, i medfør af artikel 46, stk. 1, eller artikel 46, stk. 8, i CIRC, uden at Den Portugisiske Republik kan påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF i denne forbindelse.

— Artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34, stk. 1, i aftalen EF-Tunesien og artikel 31 i aftalen EF-Libanon er til hinder for, at det afvises at indrømme delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det selskab, som modtog det udloddede udbytte, i medfør af artikel 46, stk. 11, i CIRC, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om de udbytteudloddende selskaber er skattepligtige i Tunesien eller i Libanon, hvor de er hjemmehørende, uden at Den Portugisiske Republik kan påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF i denne forbindelse.

— De beløb, der er opkrævet i strid med EU-retten, skal tilbagebetales med renter til den skattepligtige.

**Sagens omkostninger**

170 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

**1) Artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at:**

**— Et i Portugal etableret selskab, der modtager udbytte fra selskaber, der er etableret i henholdsvis Tunesien og Libanon, kan påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte den skattemæssige behandling af dette udbytte i denne medlemsstat, som er baseret på en lovgivning, der ikke har til formål at finde anvendelse udelukkende på situationer, hvor det udbyttemodtagende selskab udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.**

**— En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i et tredjeland, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.**

**— Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lov om selskabsbeskatning) i den affattelse, der var gældende i 2009, kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en**

**effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra det tredjeland, hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende, der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det sidstnævnte selskabs skattepligt er opfyldt.**

— **Afvisningen af at indrømme delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i lov om selskabsbeskatning i den nævnte affattelse kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i den stat, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.**

2) **Artikel 64, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at:**

— **For så vidt som vedtagelsen af ordningen om skattemæssige fordele ved aftalebaserede investeringer i artikel 41, stk. 5, litra b), i Estatuto dos Benefícios Fiscais (lov om skattefordele) i den affattelse, der var gældende i 2009, samt den i denne lovs artikel 42 fastlagte ordning om udbytte hidrørende fra de afrikanske lande, der har portugisisk som officielt sprog, og Timor-Leste ikke har ændret den retlige ramme for den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra Tunesien eller Libanon, har vedtagelsen af de nævnte ordninger ikke påvirket den omstændighed, at det skal kvalificeres som en eksisterende restriktion at udelukke muligheden for at opnå fuldt eller delvist fradrag for udbytte, der udloddes af selskaber, der er etableret i disse tredjelande.**

— **En medlemsstat giver afkald på muligheden i artikel 64, stk. 1, TEUF, når den, uden formelt at ophæve eller ændre den eksisterende lovgivning, indgår en international aftale, såsom en associeringsaftale, der i en bestemmelse, som har direkte virkning, fastsætter en liberalisering af en af de kapitalkategorier, der er omhandlet i nævnte artikel 64, stk. 1. En sådan ændring af den retlige ramme skal med hensyn til dens indvirkning på muligheden for at påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF følgelig sidestilles med indførelsen af en ny lovgivning, der hviler på andre principper end den eksisterende lovgivning.**

3) **Artikel 34, stk. 1, i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side, undertegnet i Bruxelles den 17. juli 1995 og godkendt på Det Europæiske Fællesskabs og Det Europæiske Kul- og Stålfællesskabs vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 98/238/EF/EKSF af 26. januar 1998, skal fortolkes således, at:**

— **Denne bestemmelse har direkte virkning og kan påberåbes i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et i Portugal hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Tunesien, som følge af den direkte investering, som dette har foretaget i det udbytteudloddende selskab, med henblik på at anfægte den skattemæssige behandling af dette udbytte i Portugal.**

— **En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Tunesien, udgør en restriktion for**

**kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, der principielt er forbudt for så vidt angår direkte investeringer og navnlig hjemtagelse af disse investeringer i medfør af denne aftales artikel 34, stk. 1.**

— **Denne bestemmelses virkning i en situation som den i hovedsagen omhandlede begrænses ikke i medfør af nævnte aftales artikel 89.**

— **Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i lov om selskabsbeskatning i den affattelse, der var gældende i 2009, kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.**

— **Afvisningen af at indrømme et sådant delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i lov om selskabsbeskatning i den nævnte affattelse kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i Tunesien, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.**

4) **Artikel 31 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side, undertegnet i Luxembourg den 17. juni 2002 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 2006/356/EF af 14. februar 2006, skal fortolkes således, at:**

— **Denne bestemmelse har direkte virkning.**

— **En situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører den skattemæssige behandling af udbytte som følge af direkte investeringer foretaget i Libanon af en person, der er hjemmehørende i Portugal, henhører under denne aftales artikel 33, stk. 2. Følgelig er nævnte aftales artikel 33, stk. 1, ikke til hinder for, at aftalens artikel 31 påberåbes i det foreliggende tilfælde.**

— **En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fuldt ud eller delvist kan fradrage modtaget udbytte i sit beskatningsgrundlag, når udbyttet udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, men ikke kan foretage et sådant fradrag, når det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende i Libanon, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i medfør af artikel 31 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side.**

— **Denne bestemmelses virkning i en situation som den i hovedsagen omhandlede begrænses ikke i medfør af denne aftales artikel 85.**

— **Afvisningen af at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det modtagne udbytte i medfør af artikel 46, stk. 1 og 8, i lov om selskabsbeskatning i den affattelse, der var gældende i 2009, kan begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når det viser sig umuligt for de kompetente**

**skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, at indhente oplysninger fra Den Libanesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt.**

— **Afvisningen af at indrømme et sådant delvist fradrag i medfør af artikel 46, stk. 11, i lov om selskabsbeskatning i den nævnte affattelse kan ikke begrundes i tvingende almene hensyn til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om det udbytteudloddende selskab er skattepligtigt i Libanon, hvor det er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.**

5) **Hvad angår konsekvenserne for hovedsagen af fortolkningen af artikel 63 TEUF – 65 TEUF og Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side samt Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side:**

— **Når myndighederne i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, kan indhente oplysninger fra Den Tunesiske Republik – hvor det udbytteudloddende selskab er hjemmehørende – der gør det muligt at kontrollere, at betingelsen om det udbytteudloddende selskabs skattepligt er opfyldt, er artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34, stk. 1, i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side til hinder for, at det afvises at indrømme fuldt eller delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det selskab, som modtog det udloddede udbytte, i medfør af artikel 46, stk. 1, eller artikel 46, stk. 8, i lov om selskabsbeskatning i den affattelse, der var gældende i 2009, uden at Den Portugisiske Republik kan påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF i denne forbindelse.**

— **Artikel 63 TEUF og 65 TEUF samt artikel 34, stk. 1, i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Den Tunesiske Republik på den anden side og artikel 31 i Euro-Middelhavsaftale om oprettelse af en associering mellem De Europæiske Fællesskaber og deres medlemsstater på den ene side og Den Libanesiske Republik på den anden side er til hinder for, at det afvises at indrømme delvist fradrag i beskatningsgrundlaget for det selskab, som modtog det udloddede udbytte, i medfør af artikel 46, stk. 11, i lov om selskabsbeskatning i den nævnte affattelse, når denne bestemmelse kan anvendes på situationer, hvor det ikke kan kontrolleres, om de udbytteudloddende selskaber er skattepligtige i Tunesien eller i Libanon, hvor de er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, uden at Den Portugisiske Republik kan påberåbe sig artikel 64, stk. 1, TEUF i denne forbindelse.**

— **De beløb, der er opkrævet i strid med EU-retten, skal tilbagebetales med renter til den skattepligtige.**

Underskrifter