



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. listopadu 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Volný pohyb kapitálu — Články 63 až 65 SFEU — Dohoda zakládající přidružení mezi ES a Tuniskem — Články 31, 34 a 89 — Dohoda zakládající přidružení mezi ES a Libanonem — Články 31, 33 a 85 — Daň z příjmu právnických osob — Dividendy, které byly vyplaceny společností se sídlem v členském státě, v němž má sídlo společnost, která je příjemcem — Dividendy, které byly vyplaceny společností se sídlem ve třetím státě, který je stranou dohody o přidružení — Rozdílné zacházení — Omezení — Odůvodnění — Účinnost daňového dohledu — Možnost dovolat se článku 64 SFEU při existenci dohody zakládající přidružení mezi ES a Tuniskem a dohody zakládající přidružení mezi ES a Libanonem“

Ve věci C-464/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu, Portugalsko) ze dne 25. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 8. října 2014, v řízení

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. listopadu 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA R. Reigada Pereirou a R. Camacho Palmou, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martinsem da Silva, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Nasopoulou, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: portugálština.

— za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, a E. Karlssonem a L. Swedenborgem, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi G. Bragou da Cruz a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2016,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je výklad článků 63 SFEU a 64 SFEU, článků 31, 34 a 89 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998 (Úř. věst. 1998, L 97, s. 1, dále jen „dohoda mezi ES a Tuniskem“), jakož i článků 31, 33 a 85 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. 2006, L 143, s. 1, dále jen „dohoda mezi ES a Libanonem“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (dále jen „SECIL“) a Fazenda Pública (státní rozpočet, Portugalsko) ve věci daňového zacházení vyhrazeného ve vztahu k účetnímu období 2009 pro dividendy vyplacené ve prospěch SECIL dvěma společnostmi se sídlem v Tunisu, respektive Libanonu.

Právní rámec

Dohoda mezi ES a Tuniskem

- 3 Článek 31 dohody mezi ES a Tuniskem, který je uveden pod hlavou III nadepsanou „Právo na usazování a služby“, má následující znění:

„1. Smluvní strany se dohodly na rozšíření oblasti působnosti dohody na právo na usazování společností jedné smluvní strany na území druhé smluvní strany a na liberalizaci poskytování služeb společnostmi jedné smluvní strany příjemcům druhé smluvní strany.

2. Rada přidružení učiní doporučení pro dosažení cíle popsaného v odstavci 1.

U těchto doporučení vezme Rada přidružení v úvahu zkušenosti s prováděním reciproční doložky nejvyšších výhod a příslušné závazky obou stran podle Všeobecné dohody o obchodu službami, připojené k Dohodě o zřízení [Světové obchodní organizace (WTO)], dále jen „GATS“, zejména ty, jež jsou obsaženy v jejím článku V.

3. Rada přidružení učiní první zhodnocení uskutečňování tohoto cíle nejpozději pět let po vstupu této dohody v platnost.“

- 4 Podle článku 34 této dohody, nacházejícího se v její kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV uvedené dohody, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“:

„1. Pokud jde o transakce týkající se kapitálové bilance, počínaje dnem vstupu této dohody v platnost zajistí Společenství a Tunisko volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu se současnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.

2. Strany uskuteční vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi Společenstvím a Tuniskem a úplně liberalizovat pohyb kapitálu, jakmile budou splněny nezbytné podmínky.“

- 5 Článek 89 téže dohody, který se nachází v její hlavě VIII, nadepsaný „Institucionální, obecná a závěrečná ustanovení“ stanoví:

„Nic v této dohodě nemá účinek, který:

- rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná,
- neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodů nebo daňových úniků,
- brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

Dohoda mezi ES a Libanonem

- 6 Podle článku 31 dohody mezi ES a Libanonem nacházejícího se v kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV uvedené dohody, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“:

„V rámci ustanovení této dohody a s výhradou článků 33 a 34 není pohyb kapitálu mezi Společenstvím na jedné straně a Libanonem na straně druhé omezen a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo trvalého pobytu jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován.“

- 7 Článek 33 uvedené dohody, obsažený v téže kapitole, zní takto:

„1. S výhradou jiných ustanovení této dohody a jiných mezinárodních závazků Společenství a Libanonu není ustanoveními článků 31 a 32 dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi nimi existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, včetně investic do nemovitostí, a pokud jde o právo na usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy.

2. Převod investic učiněných v Libanonu rezidenty Společenství nebo ve Společenství rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí však není dotčen.“

- 8 Článek 85 téže dohody, obsažený v její hlavě VIII, který nese nadpis „Institucionální, obecná a závěrečná ustanovení“ stanoví:

„Pokud jde o přímé zdanění, nic v této dohodě nemá účinek, který:

- a) rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná;
- b) neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodů nebo daňových úniků;
- c) brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

Portugalské právo

- 9 Článek 46 Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (zákon o dani z příjmu právnických osob), schváleného Decreto-Lei n. 442-B/88 (nařízení s mocí zákona č. 442-B/88) ze dne 30. listopadu 1988 (*Diário da República* I, řada I-A, č. 277, ze dne 30. listopadu 1988), ve znění platném v roce 2009 (dále jen „CIRC“), nadepsaný „Zamezení ekonomickému dvojímu zdanění vyplácených podílů na zisku“, stanovil:

„1. Při stanovení zdanitelného zisku obchodních společností nebo společností občanského práva obchodní povahy, družstev a veřejných podniků, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na území Portugalska, se odpočtou příjmy zahrnuté do daňového základu, které odpovídají vyplaceným podílům na zisku, za podmínky splnění níže uvedených požadavků:

- a) společnost, která vyplácí podíly na zisku, má sídlo nebo skutečné vedení na tomtéž území a podléhá korporační dani bez možnosti osvobození nebo podléhá dani uvedené v článku 7;
- b) příjemce není zahrnut do režimu daňové transparentnosti podle článku 6;
- c) přímý podíl příjemce na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, činí nejméně 10 %, nebo nabývací hodnota tohoto podílu činí nejméně 20 milionů eur, přičemž tento podíl musí příjemce držet nepřetržitě po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení podílů na zisku, anebo pokud je doba držení tohoto podílu kratší, musí být podíl zachován po dobu nezbytnou k dosažení výše uvedené doby.

[...]

5. Ustanovení odstavce 1 se uplatní i v případě, že podnik usazený na území Portugalska je za okolností a podmínek uvedených v uvedeném odstavci držitelem podílu ve společnosti usazené v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že obě společnosti splňují požadavky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147)].

[...]

8. Odpočet uvedený v odstavci 1 může dosáhnout pouze hodnoty 50 % z příjmů zahrnutých do zdanitelného zisku, které odpovídají:

- a) vyplaceným podílům na zisku, za předpokladu, že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v písmenech b) a c) téhož odstavce, a co se týče příjmů, které plynou společníkovi z podílu na dividendách vyplacených správcem, přičemž v obou těchto případech musí být splněn požadavek uvedený v odst. 1 písm. a);
- b) podílům na zisku vyplaceným společnostmi usazenou v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že tato společnost splňuje požadavky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435] a že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v odst. 1 písm. c).

9. Pokud podmínka týkající se minimálního drženého kapitálu, stanovená v odstavci 1, není již splněna před uplynutím v něm stanovené doby jednoho roku, je odpočet opraven v souladu s předcházejícím odstavcem nebo zrušen, aniž je dotčeno zohlednění případné daňové úlevy za mezinárodní dvojí zdanění, podle článku 85.

[...]

11. Odpočet uvedený v odstavci 1 se sníží o 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn, kromě případu, kdy příjemce je společností spravující podíly na základním kapitálu.

12. Pro účely odstavce 5 a odst. 8 písm. b) musí osoba podléhající dani prokázat, že společnost, jejíž kapitál je držen, jakož i, v případě odstavce 6, příjemce, splňují podmínky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435], prostřednictvím prohlášení potvrzeného a ověřeného příslušnými daňovými orgány členského státu Evropské unie, v němž má sídlo.“

- 10 Pokud jde o daňové zvýhodnění investic, které je důsledkem dohody uzavřené mezi portugalským státem a dotčeným subjektem, bylo v čl. 41 odst. 5 písm. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (režimu daňových výhod), ve znění platném v roce 2009 (dále jen „EBF“), stanoveno:

„5. Předkladatelům investičních projektů uvedených v předchozím odstavci mohou být přiznána tato daňová zvýhodnění:

[...]

- b) zamezení ekonomickému dvojímu zdanění během smluvního období, a to za podmínek stanovených v článku 46 CIRC, za předpokladu, že je investice uskutečněna v podobě zřízení nebo nabytí zahraničních společností.“

- 11 Článek 42 EBF stanoví:

„1. Odpočet stanovený v čl. 46 odst. 1 CIRC se uplatní na podíly na zisku, jež společností, které jsou rezidenty, vyplácejí dceřiné společnosti usazené v afrických zemích, jejichž úředním jazykem je portugalsština, a ve Východním Timoru, za podmínky splnění následujících požadavků:

- a) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, podléhá [dani z příjmů právnických osob] bez možnosti osvobození a dceřiná společnost podléhá dani z příjmu, která je obdobná [dani z příjmů právnických osob], rovněž bez možnosti osvobození;
- b) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, je přímým držitelem podílu, který představuje nejméně 25 % kapitálu dceřiné společnosti, a to po dobu nejméně dvou let;

- c) vyplácené podíly na zisku plynou z příjmů dceřiné společnosti, na něž se vztahuje nejméně 10 % sazba daně, přičemž nesmí plynout z činností, které jsou zdrojem pasivních příjmů, zejména autorských či licenčních poplatků, zisků z převodu a jiných příjmů souvisejících s cennými papíry, příjmů z nemovitostí nacházejících se mimo území, na němž je společnost usazena, příjmů z pojišťovacích činností plynoucích zejména z pojištění majetku nacházejícího se mimo území, na němž je společnost usazena, nebo z pojištění vztahujících se na osoby, které nejsou na tomto území usazeny, a výnosů z transakcí prováděných v rámci bankovní činnosti, které nejsou zaměřeny v první řadě na trh na daném území.

2. Pro účely předcházejícího odstavce musí mít osoba podléhající [dani z příjmu právnických osob], která vlastní podíly, důkazy, že jsou splněny podmínky, na nichž závisí odpočet.“

Dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem

- 12 Dohoda o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmu uzavřená mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, podepsaná dne 24. února 1999 (dále jen „dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem“) stanoví v článku 10:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy mohou být zdaněny také ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle právních předpisů tohoto státu, ale pokud osoba, která dividendy přijímá, je jejich skutečným příjemcem, nesmí takto stanovená daň překročit 15 % hrubé částky dividend. Příslušné orgány smluvních států společnou dohodou stanoví způsob, jakým se uvedené hranice použijí. Tento odstavec nemá vliv na zdanění společnosti z titulu zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny.“

- 13 Podle čl. 22 odst. 1 dohody mezi Portugalskem a Tuniskem:

„Pokud rezident jednoho smluvního státu dosáhne příjmů, který může být v souladu s touto dohodou zdaněn v druhém smluvním státě, odečte prvně uvedený stát z daně z příjmu tohoto rezidenta částku rovnající se dani z příjmu zaplacenou v tomto druhém státě. Odečtená částka nicméně nesmí přesáhnout tu část daně z příjmů vypočtené před takovýmto odpočtem, která odpovídá příjmům, které lze zdanit v tomto druhém státě.“

- 14 Článek 25 této dohody se týká výměny informací a stanoví, že příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení uvedené dohody nebo ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje táž dohoda, mezi nimiž figuruje daň z příjmu právnických osob (dále jen „IRC“).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 SECIL je akciovou společností, jejímž předmětem činnosti je výroba cementu, a která má své sídlo v Portugalsku, kde podléhá režimu zdanění skupin společností.
- 16 V lednu 2000 SECIL získala kapitálový podíl ve společnosti Société des Ciments de Gabés SA (dále jen „Ciments de Gabés“), se sídlem v Tunisku. V roce 2009 SECIL vlastnila 52 923 akcií této společnosti, představujících 98,72 % jejího kapitálu.
- 17 V květnu 2002 SECIL získala kapitálový podíl ve společnosti Ciments de Sibline SAL, společnosti se sídlem v Libanonu. V roce 2009 byla držitelem 51,05 % kapitálu této společnosti, přičemž 28,64 % tohoto kapitálu bylo vlastněno přímo a 22,41 % nepřímo.

- 18 V roce 2009 byly společnosti SECIL vyplaceny dividendy ve výši 6 288 683,39 eur od společnosti Ciments de Gabès a ve výši 2 022 478,12 eur od společnosti Ciments de Sibline. SECIL pro tyto částky podala daňové přiznání za účelem IRC za rok 2009. Takto získané dividendy byly zdaněny v Portugalsku, kde se na ně nevztahoval žádný mechanismus k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo ke zmírnění toto zdanění.
- 19 Dne 29. května 2012 podala SECIL námitku u Diretor de Finanças de Setúbal (finanční ředitel v Setúbalu, Portugalsko), jejímž předmětem je daňové přiznání, ve kterém si sama vypočetla IRC za rok 2009, přičemž tvrdila, že daň, kterou byly zatíženy dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabès a Ciments de Sibline, byla protiprávní, neboť portugalská právní úprava vylučuje uplatnění pravidel o zamezení ekonomickému dvojímu zdanění a porušuje tak dohodu mezi ES a Tuniskem a dohodu mezi ES a Libanonem, jakož i Smlouvu o FEU.
- 20 Tato námitka byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 10. října 2012.
- 21 SECIL prodala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu, Portugalsko), kde v podstatě tvrdila, že skutečnost, že odmítnutí uplatnit na dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabès a Ciments de Sibline režim zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, jenž byl v Portugalsku v platnosti v hospodářském roce 2009, nebylo v souladu s dohodou mezi ES a Tuniskem, dohodou mezi ES a Libanonem a články 49 SFEU a 63 SFEU.
- 22 Za těchto podmínek se Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Představuje článek 31 dohody [mezi ES a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněno právo usazování?
 - 2) Pro případ kladné odpovědi, má právo usazování, které je ve výše uvedeném článku zakotveno, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odpočtu stanovený v čl. 46 odst. 1 CIRC, jinak by bylo toto právo porušeno?
 - 3) Představuje článek 34 dohody [mezi ES a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu, a že se volný pohyb kapitálu vztahuje na investici, kterou uskutečnila žalobkyně?
 - 4) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném ustanovení zakotven, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC?
 - 5) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázky na ustanovení článku 89 dohody [mezi ES a Tuniskem]?
 - 6) Je vzhledem k tomu, že v případě Tuniské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63], důvodné zacházet s dividendami vyplácenými společnostmi [Ciments de Gabès], restriktivním způsobem?

- 7) Představuje článek 31 dohody [mezi ES a Libanonem] ve spojení s čl. 33 odst. 2 téže dohody jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu?
- 8) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném článku zakotven, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Libanonu, mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC?
- 9) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázce na ustanovení článku 85 dohody [mezi ES a Libanonem]?
- 10) Je vzhledem k tomu, že v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799, důvodné zacházet s dividendami vyplacenými společnostmi [Ciments de Sibline] restriktivním způsobem?
- 11) Je v projednávané věci použitelné ustanovení článku 56 ES [nyní článek 63 SFEU], a pokud ano, vyplývá z volného pohybu kapitálu, který je v tomto ustanovení zakotven, povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni ve zdaňovacím období roku 2009 vyplatily společnosti [Ciments de Gabés] a [Ciments de Sibline], mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC, nebo případně mechanismus částečného odpočtu, který je stanoven v odstavci 8 téhož článku?
- 12) Pro případ, že by se mělo za to, že volný pohyb kapitálu je v projednávané věci použitelný, může být skutečnost, že na dotčené dividendy nebyly uplatněny mechanismy zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo zmírnění tohoto zdanění, které byly stanoveny v portugalských právních předpisech platných v rozhodné době, odůvodněna okolností, že v případě Tuniské republiky ani v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799?
- 13) Brání ustanovení obsažené v doložce „standstill“ uvedené v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU) využití volného pohybu kapitálu včetně dopadů prosazovaných žalobkyní?
- 14) Nemá být uplatnění doložky „standstill“, která je uvedena v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 SFEU), vyloučeno, jestliže byl v mezidobí zaveden režim daňového zvýhodnění pro investice smluvní povahy, stanovený v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režim stanovený v článku 42 EBF pro dividendy pocházející z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

- 23 Položenými předběžnými otázkami se předkládající soud v podstatě táže, zda ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu kapitálu, jakož i ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem musejí být vykládána v tom smyslu, že brání daňovému zacházení přiznanému v Portugalsku dividendám vyplaceným společnostmi se sídlem v tomto členském státě společnostmi se sídlem ve třetích státech, totiž v Tuniské republice, respektive v Libanonské republice.
- 24 V tomto ohledu, pokud jde o pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, Soudní dvůr rozhodl, že čl. 63 odst. 1 SFEU uvádí jasný a bezpodmínečný zákaz, který nevyžaduje žádné prováděcí opatření a poskytuje jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (rozsudky ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, EU:C:1995:451, body 41 a 47, jakož i ze

dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 21). Toto ustanovení tedy může být ve spojení s články 64 a 65 SFEU uplatněno před vnitrostátním soudem a může způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu, nezávisle na dotčené kategorii pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 27, jakož i usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 66, jakož i citovaná judikatura).

- 25 V důsledku toho je třeba zaprvé provést výklad článků 63 a 65 SFEU, aby bylo nejprve určeno, zda situace, jakou je situace dotčená v původním řízení, spadá do volného pohybu kapitálu a zda se společnost, která je příjemcem dotčených dividend, může dovolávat článku 63 SFEU, aby napadla daňové zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným této společnosti společnostmi se sídlem v Tunisu a v Libanonu. V případě kladné odpovědi by poté bylo třeba ověřit, zda zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným uvedené společnosti, která je příjemcem, představuje omezení ve smyslu článku 63 SFEU, před případným posouzením, zda takové omezení může být případně odůvodněné.
- 26 Je tudíž třeba nejprve zkoumat jedenáctou a dvanáctou otázku položenou předkládajícím soudem.
- 27 V případě, že by články 63 a 65 SFEU měly být vykládány v tom smyslu, že brání daňovému zacházení, jako je zacházení vyhrazené v Portugalsku pro dividendy pocházející z Tuniska a Libanonu, bylo by zadruhé třeba ověřit, zda tento členský stát může použít výjimku stanovenou v čl. 64 odst. 1 SFEU a tak zkoumat třináctou a čtrnáctou otázku, týkající se výkladu článku 64 SFEU. V tomto ohledu je třeba zvláště ověřit, zda uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem Portugalskou republikou mohlo mít následky pro možnost svěřenou tomuto členskému státu v čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 28 Zatřetí, pokud by měl výklad článku 64 SFEU vést ke konstatování, že uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem Portugalskou republikou mohlo mít následky pro možnost svěřenou tomuto členskému státu v čl. 64 odst. 1 SFEU, bylo by třeba zkoumat první až desátou otázku, týkající se výkladu ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem, za účelem určení, zda se lze těchto ustanovení dovolávat ve věci v původním řízení.
- 29 Začtvrté je třeba odpovědět na otázky předkládajícího soudu s upřesněním důsledků výkladu článků 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem pro věc v původním řízení.

K výkladu článků 63 a 65 SFEU

- 30 Jedenáctou a dvanáctou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda situace, jakou je situace dotčená v původním řízení, spadá do článku 63 SFEU, a pokud ano, zda články 63 a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, podle kterých společnost sídlící v dotyčném členském státě může odečíst ze svého daňového základu dividendy, které jí byly vyplaceny společnostmi sídlící v témže členském státě, avšak nesmí odečíst dividendy vyplacené společnostmi sídlící v třetím státě.

K použitelnosti článku 63 SFEU

- 31 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat článek 49 SFEU týkající se svobody usazování a článek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu. Pokud jde dále o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje ta či ona svoboda pohybu stanovená Smlouvami, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 a 90, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 25).

- 32 Do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91 a citovaná judikatura).
- 33 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 92).
- 34 Soudní dvůr rozhodl, že v kontextu týkajícím se daňového zacházení s dividendami původem z třetího státu stačí zkoumání cíle vnitrostátních právních předpisů pro posouzení toho, zda se na daňové zacházení s takovými dividendami vztahují ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 29 a citovaná judikatura).
- 35 V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že vnitrostátní právní předpisy týkající se daňového zacházení s dividendami, které se nevztahují výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska článku 63 SFEU. Společnost se sídlem v členském státě tedy může bez ohledu na rozsah své účasti ve společnosti, která vyplácí dividendy a je usazena v třetím státě, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takových právních předpisů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 30 a citovaná judikatura).
- 36 V projednávané věci, podle článku 46 CIRC, se společností, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na území Portugalska, odpočtou příjmy zahrnuté do daňového základu, které odpovídají dividendám, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na tomto území a které mimoto jsou osobami podléhajícími korporální dani a nejsou od ní osvobozeny.
- 37 Podle čl. 46 odst. 1 CIRC je tento odpočet plný, pokud příjemce není zahrnut do režimu daňové transparentnosti podle článku 6 tohoto zákona a pokud přímý podíl příjemce na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, činí nejméně 10 %, nebo nabývací hodnota tohoto podílu činí nejméně 20 milionů eur, přičemž tento podíl musí příjemce držet nepřetržitě po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení podílů na zisku, anebo pokud je doba držení tohoto podílu kratší, musí být podíl zachován po dobu nezbytnou k dosažení výše uvedené doby.
- 38 Pokud nejsou podmínky stanovené v čl. 46 odst. 1 CIRC, týkající se daňové transparentnosti a podílu drženého na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, splněny, má společnost, která je příjemcem dividend, právo podle čl. 46 odst. 8 CIRC na daňový odpočet odpovídající 50 % z příjmů zahrnutých do zdanitelného zisku.
- 39 Taková právní úprava, která nestanoví žádný práh týkající se podílů držených ve společnosti, která vyplácí dividendy, pokud jde o částečný odpočet, a která stanoví práh odpovídající 10 % kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy nebo nabývací hodnotě podílu činící 20 milionů eur, pro možnost uplatnit plný odpočet, se použije jak na dividendy vyplacené společnosti, která je rezidentem, na základě podílu dávajícího nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, a umožňujícího určovat její činnost, tak i na dividendy vyplacené na základě podílu nedávajícího takový vliv.
- 40 Pokud jde konkrétně o podmínky týkající se získání plného odpočtu, Soudní dvůr rozhodl, že práh 10 % zajistě umožňuje vyloučit z působnosti daňového zvýhodnění investice uskutečněné pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, avšak nečiní, sám o sobě, odpočet použitelný jen na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat

její činnost (rozsudek ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, body 34 a 35). Soudní dvůr měl totiž za to, že podíl takového rozsahu nutně neznamená, že držitel tohoto podílu vykonává nepochybný vliv na rozhodování společnosti, jejímž je podílníkem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, bod 22, a ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 35).

- 41 Jelikož právní předpisy dotčené v původním řízení mají být použity výlučně na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem, vykonává rozhodující vliv na společnost, která vyplácí dividendy, je třeba mít za to, že se na situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, použije článek 63 SFEU, týkající se volného pohybu kapitálu.
- 42 Rovněž je třeba uvést, že jelikož Smlouva nevztahuje svobodu usazování na třetí státy, je nutno vyhnout se tomu, aby výklad čl. 63 odst. 1 SFEU – pokud jde o vztahy se třetími zeměmi – umožňoval hospodářským subjektům, které nespádají do rámce územní působnosti svobody usazování, těžit z této svobody (rozsudky ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 53 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 31).
- 43 Toto nebezpečí není dáno v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, jelikož se dotýká právní úprava netýká podmínek přístupu na trh třetího státu společností sídlících v Portugalsku nebo na trh členského státu společností ze třetího státu, nýbrž se pouze týká daňového zacházení s dividendami, které jsou výsledkem investic uskutečněných příjemcem těchto dividend ve společnosti, která je vyplácí.
- 44 V důsledku toho v takové situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, se společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku respektive Libanonu, může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 45 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50, jakož i citovaná judikatura).
- 46 Pokud jde o otázku, zda vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, představují omezení pohybu kapitálu, je třeba uvést, jak bylo řečeno v bodech 36 až 38 tohoto rozsudku, že pokud společnost, jejíž sídlo nebo sídlo skutečného vedení se nachází na území Portugalska, obdrží dividendy vyplacené společností, jejíž sídlo nebo sídlo skutečného vedení se nachází na témže území, a pokud je společnost vyplácející dividendy mimoto osobou podléhající korporační dani a není od ní osvobozena, může společnost, která je příjemcem těchto dividend, tyto dividendy odečíst ze svého daňového základu. Takový odpočet je plný nebo částečný v závislosti na tom, zda jsou podmínky stanovené v čl. 46 odst. 1 písm. b) a c) CIRC splněny či nikoli. Kromě toho na základě čl. 46 odst. 11 CIRC odpočet uvedený v čl. 46 odst. 1 je snížen o 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn.
- 47 Naproti tomu společnosti, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na území Portugalska a které obdrží dividendy od společností, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází ve třetím státě, jako jsou Tuniská republika nebo Libanonská republika, jsou osobami podléhajícími, pokud jde o obdržené dividendy, IRC v zákonné sazbě.

- 48 Ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, je tak zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že je tato společnost usazena ve třetím státě, jako je Tuniská republika nebo Libanonská republika.
- 49 V tomto ohledu je nesporné, že dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem nemůže takovému nepříznivému zacházení zabránit. Tato dohoda má totiž pouze za cíl zmírnit důsledky dvojího zdanění, pokud jde o společnost rezidenta, která je příjemcem dividend, z titulu zdanění dividend vybíraného ve státě sídla společnosti, která vyplácí dividendy. Tato dohoda nestanoví systém zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend společností, která je příjemcem, z důvodu zdanění společnosti, která vyplácí dividendy, z titulu zisku, který slouží k vyplacení dividend. Žádná dohoda naproti tomu nebyla uzavřena k zabránění dvojímu zdanění mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou.
- 50 Toto rozdílné zacházení může odrazovat společnosti sídlící v Portugalsku od investování svého kapitálu ve společnostech sídlících ve třetích státech, jako jsou Tuniská republika a Libanonská republika. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálu pocházejícími ze třetích států daňově zacházeno méně příznivě než s dividendami vyplacenými společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou akcie společností sídlících ve třetích státech méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku než akcie společností, které mají sídlo v tomto členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, a ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).
- 51 Právní úprava, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může uskutečnit plný nebo částečný odpočet dividend z daňového základu, pokud jsou vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno.

K existenci odůvodnění

- 52 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU článkem 63 není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.
- 53 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem restriktivního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou. Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v čl. 65 odst. 1 SFEU „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56, jakož i citovaná judikatura).
- 54 Je tedy třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané v čl. 65 odst. 3 SFEU. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby mohla být taková vnitrostátní daňová právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudek ze dne 10. května 2012, *Santander Asset Management SGIIC a další*, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23, jakož i citovaná judikatura).

- 55 Z ustálené judikatury vyplývá, že s ohledem na takovou daňovou právní úpravu, jako je právní úprava v původním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející z třetího státu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84 a citovaná judikatura).
- 56 Odůvodnění omezení tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatura).
- 57 V tomto ohledu portugalská vláda a švédská vláda tvrdí, že takové omezení je odůvodněné nezbytností zajistit účinnost finanční kontroly, jakož i předcházet daňovým podvodům. Možnosti, jimiž disponují portugalské daňové orgány pro získání nezbytných informací za účelem zajištění toho, že podmínky požadované pro využití dotčené daňové výhody jsou splněny, jsou totiž omezeny z důvodu absence, mezi Portugalskou republikou na jedné straně a Tuniskou republikou a Libanonskou republikou na straně druhé, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi členskými státy směrnicí 77/799, jež byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení. Klausule týkající se výměny informací obsažená v dohodě mezi Portugalskem a Tuniskem není závazná a žádná dohoda tohoto druhu nebyla uzavřena mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou.
- 58 Z judikatury vyplývá, že naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odůvodňovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou jsou boj proti daňovým únikům (viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, bod 81) a nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu (viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55, a ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36, jakož i citovaná judikatura).
- 59 Pokud jde zaprvé o argumenty týkající se nezbytnosti zabránit daňovým podvodům, z judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu může být odůvodněno takovým naléhavým důvodem obecného zájmu, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž jediným cílem je vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu ze zisků z činností vykonávaných na území daného státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 89, a ze dne 3. října 2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, bod 34, jakož i citovaná judikatura).
- 60 V tomto kontextu samotná okolnost, že společnost, která vyplácí dividendy, sídlí ve třetím státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (viz obdobně rozsudek ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 32 a citovaná judikatura).
- 61 V projednávané věci daňové právní předpisy dotčené v původním řízení obecně vylučují možnost zabránit ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo je zmírnit, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími ve třetích státech, aniž by byly zvláště zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu.
- 62 Za těchto podmínek nemůže být omezení volného pohybu kapitálu odůvodněno důvody zaměřenými na nezbytnost zabránit daňovým podvodům a únikům.
- 63 Pokud jde zadruhé o nezbytnost zajistit účinnost daňových kontrol, je třeba uvést, že pohyby mezi členskými státy a třetími státy spadají do právního kontextu odlišného od právního kontextu platného v Unii a že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států stanovený směrnicí 77/799, ve

znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 129), platné v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, jakož i směrnici Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1) neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 65 a 66).

- 64 Z ustálené judikatury soudního dvora vyplývá, že tudíž pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetí země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené třetí země získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti tohoto třetího státu údaje poskytnout (rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 63 a citovaná judikatura).
- 65 V projednávané věci z čl. 46 odst. 1 písm. a) CIRC vyplývá, že pokud mají jak společnost, která vyplácí dividendy, tak i společnost, která je jejich příjemcem, sídlo v Portugalsku, je přiznán plný odpočet dividend z daňového základu, pokud společnost, která vyplácí dividendy, podléhá korporační dani nebo dani uvedené v článku 7 CIRC. Podle článku čl. 46 odst. 8 CIRC musí být podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, korporátní dani splněna rovněž pro to, aby mohla být poskytnuta výhoda částečného odpočtu, pokud nejsou splněny podmínky, kterým podléhá společnost, která je příjemcem, stanovené v čl. 46 odst. 1 písm. b) a c) CIRC.
- 66 Je tedy možno se domnívat, že výhoda plného a částečného odpočtu, stanovených v odstavci 1 resp. v odstavci 8 článku 46 CIRC, závisí na podmínce týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani, jejíž splnění musejí být daňové orgány schopny ověřit.
- 67 V tomto ohledu dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem v článku 25, nadepsaném „Výměna informací“, zejména stanoví, že příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení této dohody nebo ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje uvedená dohoda, mezi nimiž figuruje daň IRC.
- 68 Předkládajícímu soudu přísluší zkoumat, zda povinnosti vyplývající z dohody mezi Portugalskem a Tuniskem mohou portugalským daňovým orgánům umožnit získat od Tuniské republiky informace, které by jim umožnily ověřit, že podmínka týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani je splněna. V případě kladné odpovědi nemůže být omezení vyplývající z odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpočet, stanovené v odstavci 1 respektive v odstavci 8 článku 46 CIRC, odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňových kontrol.
- 69 Jelikož, jak uvedl předkládající soud, jelikož nebyla uzavřena žádná dohoda o vzájemné pomoci mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou, může být odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpočet, stanovené v odstavci 1 respektive v odstavci 8 článku 46 CIRC, odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se ukáže nemožným získat od Libanonské republiky informace umožňující ověřit, že podmínka týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani je splněna.
- 70 Je však třeba rovněž uvést, že na základě čl. 46 odst. 11 CIRC je odpočet uvedený v čl. 46 odst. 1 snížen na 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn, kromě případu, kdy příjemce je společností spravující podíly na základním kapitálu.
- 71 Předkládajícímu soudu, který je jediný příslušný pro výklad vnitrostátního práva, přísluší určit, zda toto ustanovení může být použito v situacích, kdy nelze ověřit, zda společnost, která vyplácí dividendy, podléhá dani ve státě svého sídla. V případě kladné odpovědi nemůže být naléhavý důvod obecného

zájmu vycházející z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol uplatněn pro odůvodnění omezení vyplývajícího z odmítnutí částečného odpočtu, stanoveného v čl. 46 odst. 11 CIRC, pokud jde o dividendy pocházející z Tuniska a Libanonu.

72 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na jedenáctou a dvanáctou otázku odpovědět, že články 63 SFEU a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že:

- společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku a Libanonu, se může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy.
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpočet obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno;
- odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu, podle čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z třetí země, ve které sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající se podřízení posledně uvedené společnosti dani;
- odmítnutí přiznat částečný odpočet podle čl. 46 odst. 11 CIRC nemůže být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení může být použito v situacích, kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani ve státě, v němž sídlí, nemůže být ověřeno, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

K výkladu článku 64 SFEU

- 73 Svou třináctou a čtrnáctou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že je právní úprava dotčená v původním řízení, v rozsahu, v němž představuje omezení volného pohybu v zásadě zakázané článkem 63 SFEU, povolená jakožto omezení existující ke dni 31. prosince 1993, ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 74 Podle čl. 64 odst. 1 SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.
- 75 Ačkoli pojem „přímé investice“ není Smlouvou definován, byl definován v klasifikaci pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterdamskou smlouvou] (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10). Z výčtu „přímých investic“ uvedeného v prvním bodě uvedené klasifikace a ze souvisejících vysvětlujících poznámek vyplývá, že se tento pojem týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy

mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen za účelem výkonu hospodářské činnosti (rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, body 33 a 34, jakož i citovaná judikatura).

- 76 Pokud jde o podíly v nových nebo existujících podnicích vytvořených ve formě akciových společností, jak to potvrzují vysvětlující poznámky uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku, cíl vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy předpokládá, že akcie vlastněné akcionářem mu dávají buď na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech, nebo jinak možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly (rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 35 a citovaná judikatura).
- 77 Podle judikatury omezení pohybu kapitálu představujícího usazování nebo přímé investice ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU zahrnují nejen vnitrostátní opatření, která při svém použití na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí omezují usazování nebo investice, ale rovněž vnitrostátní opatření, která omezují platby dividend, které z toho vyplývají (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 103 a citovaná judikatura).
- 78 Z toho vyplývá, že se na omezení pohybu kapitálu, jako je méně výhodné daňové zacházení s dividendami zahraničního původu, vztahuje čl. 64 odst. 1 SFEU, pokud se toto omezení vztahuje na podíly získané s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a dotýcnou společností, které akcionáři umožňují skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 185, a ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 37).
- 79 V projednávaném případě se věc v původním řízení týká na jedné straně daňového zacházení s dividendami vyplacenými společností Ciments de Gabès, které se vztahují k podílům představujícím 98,72 % základního kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy. Taková účast může akcionáři dát možnost skutečně se účastnit řízení společnosti, která vyplácí dividendy, nebo její kontroly a může tudíž být považována za přímou investici.
- 80 Na druhé straně se věc v původním řízení týká daňového zacházení s dividendami vyplacenými společností Ciments de Sibline, ve které společnost, která je příjemcem, přímo vlastní 28,64 % základního kapitálu. Taková účast může akcionáři rovněž dát, s výhradou ověření předkládajícím soudem, možnost skutečně se účastnit řízení společnosti, která vyplácí dividendy, nebo její kontroly a může tudíž být považována za přímou investici.
- 81 Z judikatury vyplývá, že pojem omezení „existující ke dni 31. prosince 1993“ předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí právního řádu dotčeného členského státu nepřetržitě od tohoto data. Bylo-li by tomu jinak, členský stát by totiž mohl kdykoliv znovu zavést omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích států, která ve vnitrostátním právním řádu existovala ke dni 31. prosince 1993, ale která nebyla zachována (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 48).
- 82 Z judikatury rovněž vyplývá, že i když v zásadě přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících ke dni stanovenému unijním aktem, Soudnímu dvoru přísluší, aby poskytl poznatky k výkladu toho pojmu unijního práva, který představuje referenční pojem pro použití odchylného režimu, upraveného tímto právem, na vnitrostátní právní předpisy „existující“ ke stanovenému datu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 191, a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 47).

- 83 V tomto kontextu se předkládající soud táže, zvláště svou čtrnáctou otázkou, na dopad zavedení, po 31. prosinci 1993, režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 EBF.
- 84 Jelikož přijetí obou režimů nezměnilo právní rámec týkající se daňového zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, jejich přijetí nemělo vliv na označení vyloučení dividend vyplacených společnostmi se sídlem v těchto třetích státech z možnosti použít plný nebo částečný odpočet daně za existující omezení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 51).
- 85 Je však třeba zkoumat dopad uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem na možnost poskytnutou Portugalské republice v čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 86 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 64 odst. 1 SFEU zakotvuje možnost členského státu pokračovat ve vztazích s třetími státy v používání omezení pohybu kapitálu, která spadají do věcné působnosti tohoto ustanovení, i když jsou v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu uvedenou v článku 63 odst. 1 SFEU, za podmínky, že existují již ke dni 31. prosince 1993 (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 187, a ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 39).
- 87 Členský stát se této možnosti vzdává, pokud zruší ustanovení, která vedou k dotyčnému omezení. Článek 64 odst. 1 SFEU se totiž netýká ustanovení, která, přestože jsou svou podstatou totožná s právními předpisy, které existovaly ke dni 31. prosince 1993, znovu zavedla překážku volného pohybu kapitálu, která na základě zrušení starších právních předpisů již neexistovala (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49).
- 88 Členský stát se takové možnosti rovněž vzdává, pokud přijme ustanovení, která mění logiku, na které jsou založeny předchozí právní předpisy. V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že při posouzení možnosti, aby se členský stát dovolával čl. 64 odst. 1 SFEU, jsou aspekty týkající se formy aktu představujícího omezení sekundární ve vztahu k aspektům týkajícím se podstaty tohoto omezení. Vnitrostátní opatření přijaté po 31. prosinci 1993 totiž z tohoto jediného důvodu není automaticky vyloučeno z režimu odchylky stanoveného v čl. 64 odst. 1 SFEU. Do tohoto režimu totiž spadají ustanovení, která jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo která toliko omezují nebo zrušují překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, ale jsou z něho vyloučena ustanovení vycházející z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádějící nové postupy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 192, a ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41).
- 89 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že se členský stát vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU i v případě, že bez formálního zrušení nebo změny existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím přímý účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v čl. 64 odst. 1. Na tuto změnu právního rámce musí být proto, v jejích účincích na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo jako na zavedení nových právních předpisů, založených na logice odlišné od logiky existujících právních předpisů.
- 90 Liberalizace pohybu kapitálu stanovená mezinárodní dohodou by totiž byla zbavena všeho užitečného účinku, kdyby v situacích, kde tato dohoda brání právní úpravě členského státu, posledně uvedený stát mohl nadále uplatňovat tuto právní úpravu na základě čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 91 Proto je třeba vyložit dohodu mezi ES a Tuniskem a dohodu mezi ES a Libanonem, aby bylo možno určit, zda tyto dohody ve svých ustanoveních majících přímý účinek stanoví liberalizaci přímých investic, kterých se týká situace dotčená v původním řízení.

92 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na třináctou a čtrnáctou otázku odpovědět tak, že čl. 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

- jelikož přijetí režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 EBF nezměnilo právní rámec týkající se zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, nemělo přijetí uvedených režimů vliv na kvalifikaci vyloučení možnosti použít plný nebo částečný odpočet daně na dividendy vyplacené společnostmi se sídlem v těchto třetích státech jako existující omezení;
- členský stát se vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU v případě, že bez formálního zrušení nebo změny existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím přímý účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v uvedeném čl. 64 odst. 1; na tuto změnu právního rámce proto musí být, pokud jde o její dopad na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo jako na zavedení nové právní úpravy, založené na logice odlišné od logiky existující právní úpravy.

K výkladu dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem

- 93 Ve své první až desáté otázce se předkládající soud v podstatě táže, zda ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem musejí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v Portugalsku může odečíst ze svého daňového základu dividendy, které obdržela od společnosti sídlící v tomto členském státě, ale nemůže odečíst dividendy vyplacené společnostmi sídlící v Tunisku nebo v Libanonu.
- 94 Úvodem je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou musí být mezinárodní smlouva vykládána nejen podle svého znění, ale rovněž ve světle svých cílů. Článek 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 (Sbírka úmluv Organizace spojených národů, svazek 1155, s. 331) v tomto ohledu stanoví, že smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k jejímu předmětu a účelu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, body 42 a 43, jakož i citovaná judikatura).
- 95 Pokud jde o otázku přímého účinku ustanovení dohody v právním řádu stran dohody, Soudní dvůr již rozhodl, že jelikož tato otázka nebyla dotčenou dohodou upravena, přísluší ji rozhodnout Soudnímu dvoru stejně tak, jako jakoukoli jinou otázku výkladu týkající se použití dohod v Unii (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 24 a citovaná judikatura). To je případ jak dohody mezi ES a Tuniskem, tak i dohody mezi ES a Libanonem.
- 96 Podle ustálené judikatury musí být ustanovení dohody uzavřené Unií s třetími zeměmi považováno za přímo použitelné, jestliže s ohledem na jeho znění, jakož i na předmět a povahu dohody obsahuje jasný a přesný závazek, který, pokud jde jak o jeho provádění, tak o jeho účinky, nepodléhá vydání žádného pozdějšího aktu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, bod 30; ze dne 8. května 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, bod 54; ze dne 12. dubna 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, bod 21, a ze dne 14. prosince 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 25).

K dohodě mezi ES a Tuniskem

– K relevantním ustanovením (první a třetí otázka)

- 97 Svou první a třetí otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda články 31 a 34 dohody mezi ES a Tuniskem mají přímý účinek a zda, v případě kladné odpovědi, situace dotčená v původním řízení spadá do těchto ustanovení.
- 98 Jelikož, jak bylo uvedeno v bodě 91 tohoto rozsudku, by měl výklad dohody mezi ES a Tuniskem umožnit určit, zda tato dohoda v ustanoveních majících přímý účinek stanoví liberalizaci přímých investic, jichž se týká situace dotčená v původním řízení, není třeba odpovídat na první otázku předkládajícího soudu týkající se článku 31 uvedené dohody, který se týká usazování a poskytování služeb.
- 99 Pokud jde o článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem, je třeba konstatovat, že tento článek ve svém odstavci 1 jasně, přesně a bezpodmínečně zakotvuje povinnost Společenství a Tuniské republiky zajistit, pokud jde o transakce týkající se kapitálové bilance, počínaje dnem vstupu uvedené dohody v platnost volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu s platnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.
- 100 Toto ustanovení předepisuje jasně vymezenou povinnost dosáhnout výsledku, kterého se jednotlivec může dovolávat před vnitrostátním soudem, když se u něj domáhá nepoužití ustanovení způsobujících překážku volného pohybu kapitálu, nebo použití vůči němu právní úpravy, jejíž neuplatnění je důvodem této překážky volného pohybu kapitálu, aniž by bylo za tímto účelem požadováno přijetí doplňujících prováděcích opatření (viz obdobně rozsudky ze dne 27. září 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, bod 34, a ze dne 27. září 2001, Barkoci a Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, bod 34).
- 101 Konstatování, podle kterého zásada volného pohybu kapitálu týkajícího se přímých investic v Tunisku, zakotvená v čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, může přímo upravovat právní postavení jednotlivců, není vyvrácena článkem 34 odst. 2 této dohody.
- 102 Článek 34 odst. 2 uvedené dohody, podle kterého strany uskuteční vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi Společenstvím a Tuniskou republikou a úplně liberalizovat pohyb kapitálu, jakmile budou splněny nezbytné podmínky, totiž musí být vykládán v tom smyslu, že se týká následně liberalizace pohybu kapitálu, neuvedené v čl. 34 odst. 1 téže dohody.
- 103 Kromě toho takové konstatování přímého účinku čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem není v rozporu s cílem a účelem této dohody. Je totiž třeba zdůraznit, že uvedená dohoda podle svého čl. 1 odst. 1 zakládá přidružení mezi Společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé. Cíl dohody mezi ES a Tuniskem, kterým je mimo jiné, jak vyplývá z jejího čl. 1 odst. 2, stanovit podmínky postupné liberalizace kapitálu, potvrzuje výklad, podle kterého na jedné straně pohyb kapitálu, uvedený v čl. 34 odst. 1 této dohody, využívá liberalizaci od vstupu uvedené dohody v platnost, a na druhé straně jiný pohyb kapitálu bude postupně liberalizován, v souladu s čl. 34 odst. 2 uvedené dohody.
- 104 Za těchto podmínek je třeba se domnívat, že čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem má přímý účinek a jednotlivec se ho může před soudem dovolávat.
- 105 Proto je třeba ověřit, zda se na situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, vztahuje čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.

- 106 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že podle svého znění se čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem vztahuje k transakcím týkajícím se kapitálové bilance a týká se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu s platnými právními předpisy, a likvidace a repatriace těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.
- 107 Přijetí dividend od společnosti sídlící v Tunisku společností se sídlem v Portugalsku, z důvodu držení podílu ve výši 98,72 % základního kapitálu společnosti, která vyplácí dividendy, spadá do působnosti uvedeného ustanovení. Jak totiž bylo konstatováno v bodě 79 tohoto rozsudku, může být takový podíl považován za přímou investici a na přijetí dividend týkajících se této účasti se vztahuje pojem „repatriace zisku“, který z nich pochází.
- 108 Proto je třeba mít za to, že se na situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, vztahuje čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.
- 109 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět, že čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem musí být vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení má přímý účinek a lze se ho dovolávat v situaci, jakou je situace v původním řízení, ve které společnost sídlící v Portugalsku obdrží dividendy od společnosti sídlící v Tunisku z důvodu přímé investice, kterou uskutečnila ve společnosti, která vyplácí dividendy, za účelem zpochybnění daňového zacházení vyhrazeného těmto dividendám v Portugalsku.
- 110 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodě 98 tohoto rozsudku, není třeba odpovídat na druhou otázku.
- K dosahu čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem (čtvrtá až šestá otázka)
- 111 Čtvrtou až šestou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, ve spojení s čl. 89 této dohody, musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpočet obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témté členském státě, avšak nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku.
- 112 Jak bylo konstatováno v bodě 48 tohoto rozsudku, na základě právní úpravy dotčené v původním řízení je ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že společnost, která vyplácí dividendy, má sídlo v Tunisku.
- 113 Toto rozdílné zacházení může odrazovat společnosti sídlící v Portugalsku od přímého investování ve společnostech sídlících v Tunisku. Jelikož totiž kapitálový zisk pocházející z tohoto třetího státu podléhá méně příznivému daňovému zacházení, nežli je daňové zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou akcie společností sídlících v Tunisku méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku nežli akcie společností, které mají sídlo v tomto členském státě (viz obdobně rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).
- 114 Takové nevýhodné zacházení tedy představuje v zásadě zakázané omezení volného pohybu kapitálu, pokud jde o přímé investice, a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.

- 115 Rovněž je třeba ověřit, zda, jak se v podstatě předkládající soud táže svou pátou otázkou, je účinek čl. 34 odst. 1 této dohody omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 89 uvedené dohody.
- 116 Nejprve, pokud jde o čl. 89 první odrážku dohody mezi ES a Tuniskem, podle kterého žádné ustanovení nezpůsobí rozšíření výhod poskytnutých smluvní stranou v daňové oblasti v jakékoli dohodě nebo mezinárodním ujednání, kterým je tato smluvní strana vázána, stačí uvést, že zákaz omezení konstatovaný v předchozích bodech tohoto rozsudku vyplývá ze samotné dohody mezi ES a Tuniskem a není důsledkem rozšíření výhod stanovených jinou dohodou nebo mezinárodním ujednáním. Kromě toho, jak generální advokát uvedl v bodě 87 svého stanoviska, SECIL neusiluje o získání výhody přiznané Portugalskou republikou v jiné dohodě nebo mezinárodním ujednání.
- 117 Dále, pokud jde o čl. 89 druhou odrážku dohody mezi ES a Tuniskem, podle kterého dohoda nemá za následek zabránění přijetí nebo použití, jakoukoli smluvní stranou, všech opatření určených k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, je třeba mít za to, že k tomu, aby si čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem mohl zachovat svůj užitečný účinek, musí být čl. 89 druhá odrážka této dohody vykládán v tom smyslu, že opatřeními spadajícími do působnosti tohoto ustanovení jsou ta, jež jsou zvlášť určena k zabránění podvodu nebo daňovému úniku.
- 118 Jak bylo uvedeno v bodě 61 tohoto rozsudku, daňová právní úprava dotčená v původním řízení obecně vylučuje možnost získat daňovou výhodu spočívající v zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo jeho zmírnění, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími mimo jiné v Tunisku, aniž by zvláště byly zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné nebo získat daňovou výhodu.
- 119 Jelikož, s výhradou ověření předkládajícím soudem, právní úprava dotčená v původním řízení nepatří mezi opatření určená k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, nevztahuje se na situaci dotčenou v původním řízení hypotéza uvedená v čl. 89 druhé odrážce dohody mezi ES a Tuniskem.
- 120 Konečně čl. 89 třetí odrážka dohody mezi ES a Tuniskem stanoví, že tato dohoda nemá za následek bránění právu smluvní strany uplatňovat relevantní ustanovení svých daňových právních předpisů na daňové poplatníky, jež se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo. V tomto ohledu stačí uvést, že právní úprava dotčená v původním řízení činí rozdíl nikoli na základě sídla osoby povinné k dani, totiž společnosti, která je příjemcem dividend, nýbrž na základě místa sídla společnosti, která vyplácí dividendy, a tedy místa, kde je kapitál osoby povinné k dani investován. V důsledku toho se na situaci dotčenou v původním řízení nevztahuje ani hypotéza uvedená v čl. 89 třetí odrážce dohody mezi ES a Tuniskem.
- 121 Proto je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že účinek čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 89 této dohody.
- 122 Šestou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda omezující zacházení s dotýčnými dividendami může být přesto odůvodněno nezbytností zachovat účinnost daňových kontrol, mimo jiné z důvodu absence, mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi členskými státy směrnicí 77/799, jež byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení.
- 123 Za účelem rozhodnutí, zda naléhavý důvod obecného zájmu týkající se nezbytnosti zachovat účinnost daňových kontrol může odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, garantovaného v čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, je třeba tuto dohodu analyzovat ve světle jejího a kontextu, v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 94 tohoto rozsudku.

- 124 Podle svého článku 1 má dohoda mezi ES a Tuniskem zakládající přidružení mezi Společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé mimo jiné za cíl posílení vztahů mezi smluvními stranami, vytvoření podmínek pro postupnou liberalizaci obchodu se zbožím, službami a kapitálem, jakož i podporu obchodu a rozvoje harmonických hospodářských a společenských vztahů mezi stranami.
- 125 Tato dohoda nemá za cíl vytvoření vnitřního trhu, srovnatelného s trhem vytvořeným Smlouvou o FEU, ani co nejúplnější uskutečnění, podobně jako Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“), volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, rozšířením vnitřního trhu zavedeného na území Unie na smluvní státy této dohody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, bod 29).
- 126 Jelikož nezbytnost zajistit účinnost daňových kontrol je uznána jako naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení svobod zaručených Smlouvou o FEU a Dohodou o EHP, musí být takové odůvodnění, a *fortiori*, uznáno v rámci dohody mezi ES a Tuniskem.
- 127 Jak generální advokát uvedl v bodě 125 svého stanoviska, jeví se totiž vzhledem k cíli a kontextu dohody mezi ES a Tuniskem jako vyloučené, že strany uvedené dohody měly v úmyslu přiznat absolutní svobodu pohybu kapitálu mezi Uníí a Tuniskem, zatímco lze uložit určitá omezení jak ve vztazích mezi členskými státy, tak i ve vztazích mezi členskými státy Unie a třetími státy, které jsou stranami Dohody o EHP.
- 128 Za těchto podmínek je analýza provedená v bodech 63 až 68, jakož i bodech 70 a 71 tohoto rozsudku použitelná na analýzu, k níž je přistoupeno v rámci posouzení odůvodněnosti omezení v čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, jelikož tato dohoda nestanovila povinnost Tuniské republiky poskytnout informace portugalským orgánům.
- 129 Proto je třeba vykládat čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem v tom smyslu, že:
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpočet dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané, pokud jde o přímé investice a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem;
 - účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 89 dohody mezi ES a Tuniskem;
 - odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC, plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Tuniské republiky, státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
 - odmítnutí přiznat takový částečný odpočet na základě uplatnění čl. 46 odst. 11 CIRC nelze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Tunisku, tedy státě, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

K dohodě mezi ES a Libanonem

– K přímému účinku článku 31 dohody mezi ES a Libanonem (sedmá otázka)

- 130 Svou sedmou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda článek 31 dohody mezi ES a Libanonem má přímý účinek a lze se ho, vzhledem k článku 33 uvedené dohody, dovolávat ve věci v původním řízení.
- 131 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že článek 31 dohody mezi ES a Libanonem tím, že stanoví, že s výhradou článků 33 a 34 není pohyb kapitálu mezi Společenstvím na jedné straně a Libanonem na straně druhé omezen a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo sídla či bydliště jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován, předepisuje jasně a bezpodmínečně jasně vymezenou povinnost dosáhnout výsledku, kterého se jednotlivec může dovolávat před soudy, aby se domáhal nepoužití ustanovení způsobujících omezení nebo diskriminaci, nebo aby se vůči němu použila právní úprava, jejíž nepoužití způsobuje omezení nebo diskriminaci, aniž by k tomuto účelu bylo třeba přijmout doplňující prováděcí opatření (viz obdobně rozsudky ze dne 27. září 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, bod 34, jakož i ze dne 27. září 2001, Barkoci a Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, bod 34).
- 132 Rozsah povinnosti vyplývající z článku 31 dohody mezi ES a Libanonem je samozřejmě omezen doložkou „standstill“ uvedenou v čl. 33 odst. 1 této dohody. Taková výjimka však nemůže bránit tomu, aby uvedený článek 31 přiznával jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (viz obdobně rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 26).
- 133 Konstatování, podle kterého má článek 31 dohody mezi ES a Libanonem přímý účinek není v rozporu s předmětem a účelem této dohody. Je totiž třeba zdůraznit, že dohoda mezi ES a Libanonem podle znění svého čl. 1 odst. 1 zakládá přidružení mezi Společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé. Cíl této dohody, který, jak vyplývá z jejího čl. 1 odst. 2, směřuje k vytvoření podmínek pro postupnou liberalizaci kapitálových převodů, je v souladu s výkladem, podle něhož se na pohyb kapitálu, který nespadá do působnosti doložky „standstill“ uvedené v čl. 33 odst. 1 uvedené dohody, od vstupu v téže dohody v platnost vztahuje liberalizace.
- 134 Pokud jde o možnost dovolávat se článku 31 dohody mezi ES a Libanonem v situaci jako je situace dotčená v původním řízení, je třeba samozřejmě poznamenat, že podle čl. 33 odst. 1 této dohody, ustanovením článku 31 není dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi Společenstvím a Libanonskou republikou existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy.
- 135 Působnost doložky „standstill“ uvedené v čl. 33 odst. 1 dohody mezi ES a Libanonem je však omezena jejím článkem 33 odst. 2, který stanoví, že převod investic učiněných v Libanonu rezidenty Společenství nebo ve Společenství rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí není dotčen.
- 136 Jelikož se situace v původním řízení týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, vztahuje se na tuto situaci hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 dohody mezi ES a Libanonem. V důsledku toho čl. 33 odst. 1 této dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván článek 31.
- 137 Vzhledem k předcházejícím úvahám je třeba na sedmou otázku odpovědět tak, že článek 31 dohody mezi ES a Libanonem musí být vykládán v tom smyslu, že:

— má přímý účinek;

— na situaci, jakou je situace v původním řízení, která se týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, se vztahuje hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 této dohody; v důsledku toho čl. 33 odst. 1 této dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván její článek 31.

– K dosahu článku 31 dohody mezi ES a Libanonem (osmá až desátá otázka)

- ¹³⁸ Svou osmou až desátou otázkou, které je třeba přezkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda článek 31 dohody mezi ES a Libanonem ve spojení s článkem 85 této dohody je třeba vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle níž společnost, která sídlí v jednom členském státě, může provést plný nebo částečný odpočet obdržенých dividend od svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplacené společnostmi sídlící v témže členském státě, ale nemůže přistoupit k takovému odpočtu, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu.
- ¹³⁹ Jak bylo konstatováno v bodě 48 tohoto rozsudku, podle právní úpravy dotčené v původním řízení je ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí tyto dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že společnost, která vyplácí dividendy, má sídlo v Libanonu.
- ¹⁴⁰ Tento rozdíl v zacházení z důvodu místa, kde je kapitál investován, může odrazovat společnosti se sídlem v Portugalsku od investic do společností se sídlem v Libanonu. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálu pocházejícími ze třetích států daňově zacházeno méně příznivě než s dividendami vyplacenými společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou podíly ve společnostech sídlících v Libanonu méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku než podíly ve společnostech, které mají sídlo v tomto členském státě (viz obdobně rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).
- ¹⁴¹ Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že s ohledem na daňové pravidlo, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející z třetího státu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84).
- ¹⁴² V důsledku toho takové znevýhodňující zacházení je v zásadě zakázáno článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem.
- ¹⁴³ Je třeba také ověřit, zda jak se v podstatě táže předkládající soud svou devátou otázkou, účinek článku 31 této dohody je v situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, omezen článkem 85 uvedené dohody.
- ¹⁴⁴ Nejprve, pokud jde o čl. 85 písm. a) dohody mezi ES a Libanonem, podle kterého, pokud jde o přímé zdanění, žádné ustanovení této dohody nezpůsobí rozšíření výhod poskytnutých smluvní stranou v daňové oblasti v jakékoli dohodě nebo mezinárodním ujednání, kterým je tato smluvní strana vázána, stačí uvést, že zákaz omezení konstatovaný v předchozích bodech tohoto rozsudku vyplývá ze samotné dohody mezi ES a Libanonem a není důsledkem rozšíření výhod stanovených jinou dohodou

nebo mezinárodním ujednáním. Kromě toho, jak generální advokát uvedl v bodě 87 svého stanoviska, SECIL neusiluje o získání výhody přiznané Portugalskou republikou v jiné dohodě nebo mezinárodním ujednání.

- 145 Dále, pokud jde o čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem, podle kterého dohoda nemá za následek zabránění přijetí nebo použití, jakoukoli smluvní stranou, všech opatření určených k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, je třeba mít za to, že k tomu, aby si čl. 31 uvedené dohody mohl zachovat svůj užitečný účinek, musí být čl. 85 písm. b) téže dohody vykládán v tom smyslu, že opatřeními spadajícími do působnosti tohoto ustanovení jsou ta, jež jsou zvláště určena k zabránění podvodu nebo daňovému úniku.
- 146 Jak bylo uvedeno v bodě 61 tohoto rozsudku, daňová právní úprava dotčená v původním řízení obecně vylučuje možnost získat daňovou výhodu spočívající v zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo jeho zmírnění, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími mimo jiné v Libanonu, aniž by zvláště byly zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu.
- 147 Jelikož, s výhradou ověření předkládajícím soudem, právní úprava dotčená v původním řízení nepatří mezi opatření určená k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, nevztahuje se na situaci dotčenou v původním řízení hypotéza uvedená v čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem.
- 148 Konečně čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem stanoví, že tato dohoda nemá za následek bránění právu smluvní strany uplatňovat relevantní ustanovení svých daňových právních předpisů na daňové poplatníky, jež se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo. Na jedné straně, jak bylo uvedeno v bodě 120 tohoto rozsudku, nestanoví právní úprava dotčená v původním řízení rozlišování na základě sídla osoby povinné k dani, totiž společnosti, která je příjemcem dividend.
- 149 Na druhé straně je třeba samozřejmě uznat, že z důvodu použití výrazu „zejména“ v čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem, se toto ustanovení může vztahovat na rozlišování založené na jiných faktorech, zejména na místě, kde je investován kapitál daňového poplatníka. Toto ustanovení je však třeba vykládat ve spojení s článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem, které zakazuje jakoukoli diskriminaci z důvodu místa, kde se kapitál investuje. Proto je třeba odlišovat rozdílná zacházení povolená podle čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem od diskriminace, na které se uvedený čl. 85 písm. c) nevztahuje a jsou podle článku 31 uvedené dohody zakázané.
- 150 V bodě 55 tohoto rozsudku bylo uvedeno, že s ohledem na daňové pravidlo, jakým je pravidlo dotčené v původním řízení, jehož cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející z třetího státu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění.
- 151 V důsledku toho se na situaci dotčenou v původním řízení nevztahuje ani hypotéza uvedená v čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem.
- 152 Proto je třeba na devátou otázku odpovědět tak, že účinek článku 31 dohody mezi ES a Libanonem není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 85 této dohody.
- 153 Svou desátou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda omezující zacházení s dotčnými dividendami může být přesto odůvodněno nezbytností zachovat účinnost daňových kontrol, mimo jiné z důvodu absence, mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi členskými státy směrnicí 77/799, jež byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení.

- 154 V tomto ohledu je třeba uvést, že úvahy uvedené v bodech 123 až 127 tohoto rozsudku jsou použitelné na analýzu dohody mezi ES a Libanonem, protože ta, jak vyplývá z jejího článku 1, sleduje cíle obdobné cílům, které sleduje dohoda mezi ES a Tuniskem.
- 155 Jelikož dohoda mezi ES a Libanonem navíc nestanovila povinnost Libanonské republiky poskytnout informace portugalským orgánům, jsou úvahy obsažené v bodech 69 až 71 tohoto rozsudku použitelné na posouzení odůvodnění omezení v článku 31 dohody mezi ES a Libanonem.
- 156 Proto je třeba dojít k závěru, že článek 31 dohody mezi ES a Libanonem musí být vykládán v tomto smyslu:
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpočet dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané článkem 31 této dohody;
 - účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 85 uvedené dohody;
 - odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC, plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Libanonské republiky, tedy státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
 - odmítnutí přiznat takový částečný odpočet na základě uplatnění čl. 46 odst. 11 CIRC nelze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Libanonu, tedy ve státě, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

K důsledkům výkladu článků 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem na věc v původním řízení

- 157 Z odpovědi podané na jedenáctou a dvanáctou otázku vyplývá, že odmítnutí přiznat, podle článku 46 odst. 1 a odst. 8 CIRC, plný nebo částečný odpočet obdržených dividend od daňového základu společnosti, která je příjemcem dividend, lze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z třetího státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani.
- 158 V důsledku toho, pokud zejména na základě dohody mezi Portugalskem a Tuniskem orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožňující ověřit, že podmínka podle které společnost, která vyplácí dividendy, musí podléhat dani, je splněna, nemohou takové naléhavé důvody obecného zájmu odůvodnit omezení, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno.

- 159 V této situaci se Portugalská republika také nemůže dovolávat článku 64 odst. 1 SFEU, protože dohoda mezi ES a Tuniskem, jejíž čl. 34 odst. 1 má přímý účinek, rovněž brání právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle níž společnost, která sídlí v členském státě, může provést plný nebo částečný odpočet obdržených dividend od svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže členském státě, ale nemůže přistoupit k takovému odpočtu, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku. Tato právní úprava totiž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je článkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem v zásadě zakázáno, pokud jde o přímé investice a zvláště repatriaci výnosů z těchto investic. Takové omezení není odůvodněné, pokud portugalské daňové orgány mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožňující ověřit, že podmínka týkající se podřízení společnosti, která vyplácí tyto dividendy, dani je splněna.
- 160 Změnu právního rámce vyplývající ze zavedení takového ustanovení do dohody mezi ES a Tuniskem, lze totiž přirovnat, pokud jde o její dopad na možnost dovolávat se čl. 64 odst. 1 SFEU, k zavedení nových právních předpisů, spočívajících na odlišné logice než je logika stávajících právních předpisů.
- 161 Z odpovědi na první až desátou otázku, jakož i jedenáctou a dvanáctou otázku také vyplývá, že články 63 a 65 SFEU, jakož i čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem brání odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 11 CIRC, částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společností, které vyplácejí tyto dividendy, dani v Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto společnosti sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.
- 162 Za těchto podmínek se z důvodů uvedených v bodech 87 až 90 a obdobně v bodě 160 tohoto rozsudku, Portugalská republika nemůže dovolávat ani čl. 64 odst. 1 SFEU, aby mohla i nadále uplatňovat právní úpravu, z níž vyplývá výše uvedené omezení.
- 163 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že článek 63 SFEU ukládá členskému státu, který uplatňuje systém zamezení ekonomického dvojího zdanění v případě dividend vyplacených rezidentům společnostmi-rezidenty, povinnost přiznat rovnocenné zacházení dividendám, vyplaceným rezidentům společnostmi-nerezidenty (viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60, a ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38).
- 164 Kromě toho z judikatury vyplývá, že právo na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je následkem a doplňkem práv, které jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem, takže členský stát je v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 71 a citovaná judikatura).
- 165 Jediná výjimka z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem se týká případu, kdy osoba povinná k dani přímo přenesla neoprávněně vybranou daň na jiný subjekt (viz rozsudky ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, EU:C:2011:540, bod 18, jakož i ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, body 72 a 74).
- 166 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní (viz rozsudek ze dne 15. října 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 28 a citovaná judikatura).
- 167 Z toho vyplývá, že portugalské orgány jsou povinny vrátit, včetně úroků, částky vybrané v rozporu s články 63 a 65 SFEU, jakož i článkem 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem.

¹⁶⁸ Tyto částky odpovídají rozdílu mezi částkou, kterou zaplatila SECIL a částkou, kterou měla zaplatit podle čl. 46 odst. 1, čl. 46 odst. 8 nebo čl. 46 odst. 11 CIRC, pokud by za okolností, jakými jsou okolnosti dotčené v původním řízení, dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabès a Ciments de Siblaine byly považovány za vyplacené společností se sídlem v Portugalsku.

¹⁶⁹ Vnitrostátnímu soudu je tedy třeba odpovědět, pokud jde o důsledky výkladu článků 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem pro věc v původním řízení, že:

- pokud orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožňující ověřit, že podmínka, podle které společnost, která vyplácí tyto dividendy, podléhá dani, je splněna, brání články 63 a 65 SFEU, jakož i článek 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 nebo čl. 46 odst. 8 CIRC, plný nebo částečný odpočet vyplacených dividend od daňového základu společnosti, která je příjemcem, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;
- články 63 SFEU a 65 SFEU jakož i čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem brání odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 11 CIRC, částečný odpočet vyplacených dividend společnosti, která je příjemcem, od daňového základu, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích, kdy podřízení společností, které vyplácejí dividendy, v Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto společnosti sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;
- částky vybrané v rozporu s unijním právem musejí být vráceny daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.“

K nákladům řízení

¹⁷⁰ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) Články 63 SFEU a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že:

- společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku respektive Libanonu, se může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpočet obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno;
- odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu, podle čl. 46 odst. 1 a 8 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zákon o dani z příjmu právnických osob), ve znění platném v roce 2009, může být

odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z třetí země, ve které sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající se podřízení posleďně uvedené společnosti dani;

- odmítnutí přiznat částečný odpočet podle čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, nemůže být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení může být použito v situacích, kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani ve státě, v němž sídlí, nemůže být ověřeno, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

2) Článek 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

- jelikož přijetí režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (režimu daňových výhod), ve znění platném v roce 2009, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 tohoto režimu nezměnilo právní rámec týkající se zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, nemělo přijetí uvedených režimů vliv na kvalifikaci vyloučení možnosti použít plný nebo částečný odpočet daně na dividendy vyplacené společnostmi se sídlem v těchto třetích státech jako existující omezení;
- členský stát se vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU v případě, že bez formálního zrušení existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím přímý účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v uvedeném čl. 64 odst. 1; na tuto změnu právního rámce proto musí být, pokud jde o její dopad na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo jako na zavedení nové právní úpravy, založené na logice odlišné od logiky existující právní úpravy.

3) Článek 34 odst. 1 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, musí být vykládán v tom smyslu, že:

- toto ustanovení má přímý účinek a lze se ho dovolávat v situaci, jakou je situace v původním řízení, ve které společnost sídlící v Portugalsku obdrží dividendy od společnosti sídlící v Tunisku z důvodu přímé investice, kterou uskutečnila ve společnosti, která vyplácí dividendy, za účelem zpochybnění daňového zacházení vyhrazeného těmto dividendám v Portugalsku;
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpočet dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané, pokud jde o přímé investice a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 této dohody;
- účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 89 této dohody;

- odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 zákona o dani z příjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Tuniské republiky, státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
 - odmítnutí přiznat takový částečný odpočet na základě čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, nelze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Tunisku, tedy ve státě, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.
- 4) Článek 31 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006 musí být vykládán v tom smyslu, že:
- má přímý účinek;
 - na situaci, jakou je situace v původním řízení, která se týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, se vztahuje hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 této dohody; v důsledku toho čl. 33 odst. 1 uvedené dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván její článek 31;
 - právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpočet dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpočet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané článkem 31 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé;
 - účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v původním řízení, článkem 85 této dohody;
 - odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 zákona o dani z příjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo částečný odpočet obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Libanonské republiky, tedy státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
 - odmítnutí přiznat takový částečný odpočet na základě uplatnění čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, nelze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol,

pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Libanonu, tedy ve státě, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

- 5) Pokud jde o důsledky výkladu článků 63 až 65 SFEU, jakož i Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé a Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé pro věc v původním řízení
- pokud orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožňující ověřit, že podmínka, podle které společnost, která vyplácí tyto dividendy, podléhá dani, je splněna, brání články 63 a 65 SFEU, jakož i článek 34 odst. 1 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 nebo čl. 46 odst. 8 zákona o dani z příjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo částečný odpočet vyplacených dividend od daňového základu společnosti, která je příjemcem, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;
 - články 63 SFEU a 65 SFEU jakož i čl. 34 odst. 1 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé a článek 31 a Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé brání odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, částečný odpočet vyplacených dividend společnosti, která je příjemcem, od daňového základu, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích, kdy podřízení společností, které vyplácejí dividendy, v Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto společnosti sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;
 - částky vybrané v rozporu s unijním právem musejí být vráceny daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.

Podpisy.