



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

24. november 2016\*

Eelotsusetaotlus — Kapitali vaba liikumine — ELTL artiklid 63–65 — Euroopa ühenduste —  
Tuneesia assotsiatsioonileping — Artiklid 31, 34 ja 89 — Euroopa ühenduste —  
Liibanoni assotsiatsioonileping — Artiklid 31, 33 ja 85 — Juriidiliste isikute tulumaks —  
Dividende saava äriühinguga samas liikmesriigis asuvalt äriühingult saadud dividendid —  
Assotsiatsioonilepingu osapooleks olevas kolmandas riigis asuvalt äriühingult saadud dividendid —  
Erinev kohtlemine — Piirang — Põhjendatus — Tõhus maksukontroll — Võimalus tugineda ELTL  
artiklile 64 Euroopa ühenduste — Tuneesia ja Euroopa ühenduste — Liibanoni  
assotsiatsioonilepingute puhul

Kohtuasjas C-464/14,

mille ese on Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus, Portugal) 25. juuni 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. oktoobril 2014, menetluses

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

*versus*

**Fazenda Pública,**

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja) ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. novembri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, esindajad: *advogado* R. Reigada Pereira ja *advogado* R. Camacho Palma,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja J. Martins da Silva,
- Kreeka valitsus, esindaja: K. Nasopoulou,

\* Kohtumenetluse keel: portugali.

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson ja L. Swedenborg,

— Euroopa Komisjon, esindajad: G. Braga da Cruz ja W. Roels,

olles 27. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 63 ja 64, Brüsselis 17. juulil 1995 allkirjastatud ning Euroopa Ühenduse ja Euroopa Sõe- ja Teraseühenduse nimel nõukogu ja komisjoni 26. jaanuari 1998. aasta otsusega 98/238/EÜ, ESTÜ heaks kiidetud, assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel sõlmitud Euroopa – Vahemere piirkonna lepingu (EÜT 1998, L 97, lk 1, edaspidi „EÜ ja Tuneesia vaheline leping“) artiklite 31, 34 ja 89 ning Luxembourgis 17. juunil 2002 allkirjastatud ja Euroopa Ühenduse nimel nõukogu 14. veebruari 2006. aasta otsusega 2006/356/EÜ heaks kiidetud, assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Liibanoni Vabariigi vahel sõlmitud Euroopa – Vahemere piirkonna lepingu (EÜT 2006, L 143, lk 1, edaspidi „EÜ ja Liibanoni vaheline leping“) artiklite 31, 33 ja 85 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (edaspidi „SECIL“) ja Fazenda Pública (riigikassa, Portugal) kohtuvaidluses nende dividendide maksustamise üle 2009. maksustamisaastal, mille SECIL on saanud kahelt äriühingult, mille asukoht on vastavalt Tuneesias ja Liibanonis.

### Õiguslik raamistik

#### *EÜ ja Tuneesia vaheline leping*

- 3 EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikkel 31, mis paikneb III jaotises „Asutamisõigus ja teenuste osutamine“, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Lepinguosalised lepivad kokku, et laiendavad lepingu kohaldamisala nii, et see hõlmab ühe lepinguosalise äriühingute asutamisvabadust teise lepinguosalise territooriumil ja nende teenuste osutamise liberaliseerimist, mida osutavad ühe lepinguosalise äriühingud teenuste tarbijatele teises lepinguosalises riigis.

2. Assotsiatsiooninõukogu annab soovitusel, mis on vajalikud lõikes 1 nimetatud eesmärgi elluviimiseks.

Neid soovitusi andes võtab assotsiatsiooninõukogu arvesse kogemust, mis on omandatud, kohaldades vastastikust enamsoodustusrežiimi ja lepinguosaliste vastavaid kohustusi vastavalt Maailma Kaubandusorganisatsiooni (WTO) asutamislepingule lisatud teenuskaubanduse üldlepingule (edaspidi „GATS“) ja eelkõige selle V artiklis sätestatud kohustusi.

3. Assotsiatsiooninõukogu kontrollib selle eesmärgi saavutamist hiljemalt viis aastat pärast käesoleva lepingu jõustumist.“ [Siin ja edaspidi on viidatud lepingut tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

- 4 Nimetatud lepingu artiklis 34, mis paikneb IV jaotise „Maksud, kapital, konkurents ja muud majandust käsitlevad sätted“ I peatükis „Jooksvad maksud ja kapitali liikumine“, on sätestatud:

„1. Kapitalibilanssi puudutavate tehingute puhul tagavad ühendus ja Tuneesia alates käesoleva lepingu jõustumisest kapitali vaba liikumise seoses otseinvesteeringutega Tuneesiasse, mis tehakse vastavalt kehtivatele õigusaktidele asutatud äriühingutesse, ning nende investeeringute tulu ja igasuguse nendest saadava kasumi väljaarvestamise ja päritoluriiki ülekandmise.

2. Lepinguosalisel konsulteerivad teineteisega, et hõlbustada kapitali liikumist ühenduse ja Tuneesia vahel ning liberaliseerida see täielikult, kui vajalikud tingimused on täidetud.“

- 5 Sama lepingu artiklis 89, mis paikneb VIII jaotises „Institutsioonilised, üld- ja lõppsätted“, on ette nähtud:

„Lepingu ükski säte ei:

- laienda maksusoodustusi, mida emb-kumb lepinguosaline on andnud mõne talle kohustusliku rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega;
- takista kummalgi lepinguosalisel vastu võtmast või kohaldamast pettuse või maksustamise vältimise ärahoidmisele suunatud meetmeid;
- piira kummagi lepinguosalise õigust kohaldada oma maksualaste õigusaktide asjakohaseid sätteid maksukohustuslaste suhtes, kes ei ole oma elukoha poolest ühesuguses olukorras.“

#### *EÜ ja Liibanoni vaheline leping*

- 6 EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklis 31, mis paikneb IV jaotise „Maksud, kapital, konkurents ja muud majandust käsitlevad sätted“ 1. peatükis „Jooksvad maksud ja kapitali liikumine“, on sätestatud:

„Käesoleva lepingu sätete kohaselt ja juhul, kui artiklitest 33 ja 34 ei tulene teisiti, ei piira ühelt poolt ühendus ja teiselt poolt Liibanon omavahel kapitali liikumist ega luba diskrimineerimist kodakondsuse või oma kodanike elukoha või kapitali investeerimiskoha põhjal.“ [Siin ja edaspidi on viidatud lepingut tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

- 7 Nimetatud lepingu artikkel 33, mis asub samas 1. peatükis, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui käesoleva lepingu muudest sätetest ning ühenduse ja Liibanoni muudest rahvusvahelistest kohustustest ei tulene teisiti, ei piira artiklid 31 ja 32 mis tahes piirangu kohaldamist, mis kehtib nende vahel käesoleva lepingu jõustumispäeval nendevahelise kapitali liikumise suhtes ja on seotud otseinvesteeringutega, sealhulgas kinnisvarasse, või asutamise, finantsteenuste osutamise või väärtpaberite kapitaliturule lubamisega.

2. Siiski ei mõjuta see Liibanonis ühenduse residentide ega ühenduses Liibanoni residentide tehtud investeeringute ja nendest tuleneva kasumi viimist välismaale.“

- 8 Sama lepingu artiklis 85, mis paikneb VIII jaotises „Institutsioonilised, üld- ja lõppsätted“, on sätestatud:

„Otsese maksustamise osas käesoleva lepingu sätted ei

- a) laienda maksusoodustusi, mida emb-kumb lepinguosaline on andnud mõne talle kohustusliku rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega;

- b) takista kummalgi lepinguosalisel vastu võtmast või kohaldamast pettuse või maksustamise vältimise ärahoidmisele suunatud meetmeid;
- c) piira kummagi lepinguosalise õigust kohaldada oma maksualaste õigusaktide sätteid maksumaksjate suhtes, kes eelkõige oma elukoha poolest ei ole ühesuguses olukorras.“

#### *Portugali õigus*

- 9 30. novembri 1988. aasta dekreetseadusega nr 442-B/88 (Decreto-Lei n. 442-B/88) kinnitatud äriühingu tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (*Diário da República* I, I-A-seeria, nr 277, 30.11.1988) 2009. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „CIRC“) oli artiklis 46 „Jaotatud kasumi majandusliku topeltmaksustamise vältimine“ sätestatud:

„1. Määrates kindlaks selliste äriühingute, äriühingu vormis tsiviilõiguslike ühingute, ühistute ja riigi osalusega äriühingute maksustatavat tulu, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, arvatakse maksustatavast summast maha tulu, mis vastab jaotatud kasumile, kui on täidetud järgmised nõuded:

- a) kasumit jaotava äriühingu asukoht või juhtimise tegelik keskus on samal territooriumil, talle kohaldatakse äriühingu tulumaksu ilma vabastuseta või talle kohaldatakse artiklis 7 mainitud maksu;
- b) kasu saavale üksusele ei kohaldata artiklis 6 mainitud läbipaistva maksustamise põhimõtet;
- c) kasu saava üksuse otsene osalus kasumit jaotava äriühingu kapitalis on vähemalt 10% või osaluse soetamisväärtus oli vähemalt 20 000 000 eurot ja see osalus on äriühingule järjepidevalt kuulunud aasta jooksul, mis eelneb kuupäevale, kui kasum tehti kättesaadavaks; või kui see järjepideva omamise periood on lühem, alates hetkest, kui osalus on äriühingule kuulunud piisavalt kaua, et see periood täituks.

[...]

5. Lõikes 1 sätestatud kohaldatakse ka siis, kui Portugali territooriumil asuvale äriühingule kuulub lõikes 1 esitatud nõuetele ja tingimustele vastav osalus äriühingus, mis asub Euroopa Liidu mõnes teises liikmesriigis, tingimusel et mõlema üksuse puhul on täidetud [nõukogu] 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ [eri liikmesriikide emattevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147)] artiklis 2 toodud nõuded.

[...]

8. Lõikes 1 viidatud mahaarvamine toimub vaid 50% ulatuses tulust, mis kuulub maksustava kasumi hulka ja mis vastab:

- a) jaotatud kasumile, kui sama lõike punktides b ja c esitatud ükski tingimus ei ole täidetud, ja kasumile, mida osanik saab osana äriühingult saadud dividendidest, kui igal juhul on täidetud lõike 1 punktis a esitatud tingimus;
- b) Euroopa Liidu teise liikmesriigi residendist üksuse jaotatud kasumile, kui see üksus vastab [direktiivi 90/435] artiklis 2 toodud nõuetele ega vasta ühelegi lõike 1 punktis c toodud tingimusele.

9. Kui lõikes 1 sätestatud miinimumkapitalinõue ei ole enne selles viidatud üheaastase tähtaja möödumist enam täidetud, korrigeeritakse mahaarvamist vastavalt eelmisele lõikele või see tühistatakse vastavalt artiklile 85, ilma et see takistaks võimalikku maksu ümberarvutust rahvusvahelise topeltmaksustamise tõttu.

[...]

11. Lõikes 1 nimetatud mahaarvamist vähendatakse 50%, kui tulu on saadud kasumist, mida ei ole tegelikult maksustatud, välja arvatud juhul, kui tulu saajaks on aktsia- või osakapitalis osalust haldav äriühing.

12. Lõike 5 ja lõike 8 punkti b kohaldamiseks on maksukohustuslane kohustatud tõendama, et üksus, milles osalust omatakse, või lõikes 6 sätestatud juhul tulu saanud üksus vastavad [direktiivi 90/435] artiklis 2 sätestatud tingimustele, esitades deklaratsiooni, mille on tõestanud ja kinnitanud selle Euroopa Liidu liikmesriigi pädevad maksuasutused, kus on selle asukoht.“

10 Mis puudutab Portugali riigi ja asjaomase üksuse vahel sõlmitud lepingust tulenevaid maksusoodustusi investeerimise korral, siis maksusoodustusi reguleeriva õigusakti (Estatuto dos Benefícios Fiscais) 2009. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „EBF“) oli artikli 41 lõike 5 punktis b ette nähtud:

„5. Eelmises lõikes nimetatud investeerimisprojektide pakkujatele võib teha järgmisi maksusoodustusi:

[...]

b) topeltmaksustamise vältimine vastavalt CIRC artiklis 46 ette nähtud tingimustele lepingu kehtivusaja jooksul, kui investering tehakse välisäriühingute asutamise või nende osaluse ostmise vormis.“

11 EBF artikkel 42 sätestas:

„1. CIRC artikli 46 lõikes 1 sätestatud mahaarvamist kohaldatakse residendist üksustele jaotatud kasumile, mida on jaotanud tütarettevõtjatest äriühingud, mis on niisuguste Aafrika riikide residendid, kus portugali keel on riigikeel, ja Ida-Timori residendid, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) jaotatud kasumi saanud äriühingule kohaldatakse [äriühingu tulumaksu] ilma vabastuseta ja tütarettevõtjale kohaldatakse analoogset [äriühingu tulumaksu] ilma vabastuseta;
- b) jaotatud kasumi saanud üksuse otsene osalus tütarettevõtja kapitalis on vähemalt kahe aasta jooksul olnud vähemalt 25%;
- c) jaotatud kasum tuleneb tütarettevõtja tulust, mida on maksustatud vähemalt 10-protsendilise maksumääraga ja mis ei tulene tegevusest, mis tekitab passiivset tulu – sisuliselt litsentsitasud (*royalties*), kapitalikasum ja väärtpaperitega seotud kasum, äriühingu residentriigist väljaspool asuvast kinnisvarast saadud tulu, kindlustustegevusest saadud tulu, mis tuleneb peamiselt äriühingu residentriigist väljaspool asuva vara kindlustamisest või selliste isikute kindlustamisest, kes ei ela sellel territooriumil, ja tulu pangandustegevuse tehingutest, mis ei ole peamiselt suunatud sellele territooriumi turule.

2. Eelmise lõike rakendamiseks on [äriühingu tulumaksu] tasuma kohustatud isik, kellele osalus kuulub, kohustatud esitama tõendid selle kohta, et tingimused, millest mahaarvamine sõltub, on täidetud.“

### *Portugali ja Tuneesia leping*

- 12 Lissabonis 24. veebruaril 1999. aastal Portugali Vabariigi ja Tuneesia Vabariigi vahel sõlmitud tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu (edaspidi „Portugali ja Tuneesia vaheline leping“) artiklis 10 on sätestatud;

„1. Lepinguosalise riigi residentist äriühingu teise lepinguosalise riigi residentile makstud dividende võib maksustada selles teises riigis.

2. Neid dividende võib maksustada ka selles lepinguosalises riigis, mille residentist äriühing dividende maksab, ja vastavalt selle riigi seadustele, aga kui dividende saav isik on tegelik tulusaaja, siis ei või kehtestatud maks ületada 15% dividendide brutosummast. Lepinguosaliste riikide pädevad asutused määravad ühisel kokkuleppel kindlaks, kuidas neid piirmäärasid kohaldatakse. Käesolev lõige ei mõjuta äriühingu selle kasumi maksustamist, mida kasutatakse dividendide maksmiseks.“

- 13 Portugali ja Tuneesia lepingu artikli 22 lõige 1 sätestab:

„Kui lepinguosalise riigi resident saab tulu, mida käesoleva lepingu kohaselt võib maksustada teises lepinguosalises riigis, arvab esimesena mainitud riik residentide tulumaksust maha teises riigis makstud tulumaksuga võrdse summa. Samas ei või mahaarvatav summa olla suurem enne mahaarvamise tegemist arvatud tulumaksu sellest osast, mis vastab tulule, mida võib maksustada selles teises riigis.“

- 14 Lepingu artikkel 25 käsitleb teabevahetust ja näeb muu hulgas ette, et lepinguosaliste riikide pädevad asutused vahetavad vajalikku teavet, et kohaldada lepingu sätteid ja lepinguosaliste riikide siseriiklikke, lepingus viidatud makse – mille hulka kuulub ka äriühingu tulumaks – käsitlevaid õigusnorme.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 15 SECIL on tsemenditootmisega tegelev aktsiaselts, mille asukoht on Portugalis, kus tema suhtes kohaldatakse äriühingute kontsernide maksustamise korda.
- 16 SECIL omandas 2000. aasta jaanuaris osaluse Tuneesias asuva Société des Ciments de Gabès SA (edaspidi „Ciments de Gabès“) aktsiakapitalis. 2009. aasta jooksul kuulus SECILile 52 923 selle äriühingu aktsiat, mis moodustas 98,72% selle äriühingu aktsiakapitalist.
- 17 SECIL omandas 2002. aasta mais osaluse Liibanonis asuva äriühingu Ciments de Sibline SAL aktsiakapitalis. 2009. aasta jooksul kuulus SECILile 51,05% selle äriühingu aktsiakapitalist, sellest 28,64% kuulus talle otseselt ja 22,41% kaudselt.
- 18 SECIL sai 2009. aasta jooksul Ciments de Gabès'lt dividende summas 6 288 683,39 eurot ja Ciments de Sibline'ilt summas 2 022 478,12 eurot. SECIL deklareeris need summad seoses 2009. aasta äriühingu tulumaksuga. Saadud dividendid maksustati Portugalis, kus nende suhtes ei kohaldata mingit majandusliku topeltmaksustamise vältimise või leevendamise mehhanismi.
- 19 SECIL esitas 29. mail 2012 Director de Finanças de Setúbalile (Setúbali finantsdirektor, Portugal) vaide, mis puudutas pöördmaksustamist 2009. maksustamisaasta äriühingu tulumaksu osas, väites, et maks, mida kohaldatakse Ciments de Gabès'lt ja Ciments de Sibline'ilt saadud dividendide suhtes, on õigusvastane, kuna Portugali õigusaktidega on välistatud majandusliku topeltmaksustamise vältimise normide kohaldamine ja seega on rikutud EÜ ja Tuneesia vahelist ning EÜ ja Liibanoni vahelist lepingut ning EL toimimise lepingut.
- 20 Vaie jäeti rahuldumata 10. oktoobri 2012. aasta otsusega.

- 21 SECIL esitas vaide rahuldamata jätmise peale kaebuse Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus, Portugal), väites sisuliselt, et Portugalis 2009. maksustamisaastal kehtinud majandusliku topeltmaksustamise vältimise korra kohaldamisest keeldumine Ciments de Gabés'lt ja Ciments de Siblinge'lt saadud dividendide suhtes ei ole kooskõlas EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepinguga ning ELTL artiklitega 49 ja 63.
- 22 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [EÜ ja Tuneesia vahelise] lepingu artikkel 31 on selge, täpne ja tingimusteta õigusnorm ning on seetõttu vahetult kohaldatav, mistõttu tuleks käesolevas asjas kohaldada asutamisoigust?
  2. Kas jaatava vastuse korral toob nimetatud sättes ette nähtud asutamisoigus kaasa tagajärjed, millele viitab kaebaja, nimelt et CIRC artikli 46 lõikes 1 sätestatud täieliku mahaarvamise mehhanismi tuleb kohaldada dividendidele, mille ta sai oma Tuneesias asuvalt tütarettvõtjalt, sest vastasel korral rikutaks seda õigust?
  3. Kas [EÜ ja Tuneesia vahelise] lepingu artikkel 34 on selge, täpne ja tingimusteta õigusnorm ning on seetõttu vahetult kohaldatav, mistõttu tuleks käesolevas asjas kohaldada kapitali vaba liikumist ning järeldada, et see hõlmab kaebaja tehtud investeeringut?
  4. Kas jaatava vastuse korral toob nimetatud sättes ette nähtud kapitali vaba liikumine kaasa tagajärjed, millele kaebaja viitab, nimelt, et tema Tuneesias asuvalt tütarettvõtjalt saadud dividendidele tuleb kohaldada CIRC artikli 46 lõikega 1 kehtestatud täieliku mahaarvamise mehhanismi?
  5. Kas eespool esitatud küsimustele jaatavate vastuste andmist mõjutab [EÜ ja Tuneesia vahelise] lepingu artiklis 89 sätestatu?
  6. Kas äriühingu [Ciments de Gabés] jaotatud dividendide kitsendav käsitlemine on õigustatud, arvestades, et Tuneesia puhul ei eksisteeri koostööraamistikku, mis kehtestati nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiviga 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas [EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63]?
  7. Kas [EÜ ja Liibanoni vahelise] lepingu artiklis 31 sätestatu koostoimes sama lepingu artikli 33 lõikes 2 sätestatuga on selge, täpne ja tingimusteta õigusnorm ning on seetõttu vahetult kohaldatav, mistõttu tuleks siinses asjas kohaldada kapitali vaba liikumist?
  8. Kas jaatava vastuse korral toob nimetatud sätetes ette nähtud kapitali vaba liikumine kaasa tagajärjed, millele kaebaja viitab, nimelt et tema Liibanonis asuvalt tütarettvõtjalt saadud dividendidele tuleb kohaldada CIRC artikli 46 lõikega 1 kehtestatud täieliku mahaarvamise mehhanismi?
  9. Kas eelnevalt esitatud küsimustele jaatavate vastuste andmist mõjutab [EÜ ja Liibanoni vahelise] lepingu artiklis 85 sätestatu?
  10. Kas äriühingu [Ciments de Siblinge] jaotatud dividendide kitsendav käsitlemine on õigustatud, arvestades, et Liibanoni puhul ei eksisteeri koostööraamistikku, mis kehtestati direktiiviga 77/799?

11. Kas käesolevas asjas on kohaldatav EÜ artiklis 56 (nüüd ELTL artiklis 63) sätestatu; ning kas jaatava vastuse korral on nimetatud sättes ette nähtud kapitali vaba liikumise tõttu äriühingute [Ciments de Gabés] ja [Ciments de Siblinge] poolt kaebajale 2009. aastal makstud dividendidele kohustuslikus korras kohaldatav CIRC artikli 46 lõikes 1 esitatud täieliku mahaarvamise mehhanism või teise võimalusena sama artikli lõikes 8 toodud osalise mahaarvamise mehhanism?
12. Isegi kui järeldada, et kapitali vaba liikumine on käesolevas asjas kohaldatav, siis kas kõnealustele dividendidele tollel ajal Portugali õigusnormides majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks või leevendamiseks ette nähtud mehhanismide kohaldamata jätmine võib olla põhjendatud sellega, et Tuneesia ja Liibanoni puhul ei eksisteeri koostööraamistikku, mis kehtestati direktiiviga 77/799?
13. Kas EÜ artikli 57 lõikes 1 (nüüd ELTL artiklis 64) sätestatud kaitseklausel takistab kapitali vaba liikumise kohaldamist, tuues kaasa tagajärjed, millele kaebaja viitab?
14. Kas EÜ artikli 57 lõikes 1 (nüüd ELTL artiklis 64) osundatud kaitseklauslit ei tule kohaldada, kuna vahepeal on EBF artikli 41 lõike 5 punktiga b kehtestatud lepinguliste investeringute maksusoodustuste kord ning Aafrika riikidest, kus portugali keel on riigikeel, ja Ida-Timorist pärit dividendide suhtes kehtestatud EBF artikliga 42 ette nähtud kord?“

### Eelotsuse küsimuste analüüs

#### *Sissejuhatavad märkused*

- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib nende küsimustega sisuliselt selgitust, kas EL toimimise lepingu kapitali vaba liikumist käsitlevaid sätteid, samuti EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kuidas Portugalis maksustati dividendid, mida kolmandates riikides – nimelt vastavalt Tuneesia Vabariigis ja Liibanoni Vabariigis – asuvad äriühingud maksid selles liikmesriigis asuvalle äriühingule.
- 24 Seoses kapitali liikumisega liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel on Euroopa Kohus selgitanud, et ELTL artikli 63 lõikes 1 on kehtestatud selge ja tingimusteta keeld, mis ei vaja ühtegi rakendusmeetet ja mis annab isikutele õigusi, mille tagamiseks võivad nad kohtusse pöörduda (kohtuotsused, 14.12.1995, Sanz de Lera jt, C-163/94, C-165/94 ja C-250/94, EU:C:1995:451, punktid 41 ja 47, ning 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 21). Seega võib liikmesriigi kohtus tugineda sellele sättele koostoimes ELTL artiklitega 64 ja 65 ning olenemata asjasepuutuva kapitali liikumise liigist võib see kaasa tuua nende sätetega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi kohaldamata jätmise (kohtuotsus, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 27, ja kohtumäärus, 4.6.2009, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Seega tuleb esmajärjekorras tõlgendada ELTL artikleid 63 ja 65, et kõigepealt kindlaks teha, kas selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuulub kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse ja kas dividende saanud äriühing saab ELTL artiklile 63 tuginedes vaidlustada Tuneesias ja Liibanonis asuvatelt äriühingutelt saadud dividendide maksustamise. Jaatava vastuse korral tuleb järgmiseks kontrollida, kas nende dividendide maksustamine, mida äriühing sai, kujutab endast piirangut ELTL artikli 63 tähenduses, ning seejärel hinnata, kas piirang võib antud juhul olla põhjendatud.
- 26 Seega tuleb kõigepealt analüüsida eelotsusetaotluse esitanud kohtu 11. ja 12. küsimust.
- 27 Juhul kui ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et Tuneesiast ja Liibanonist saadud dividendide selline maksustamine, nagu on ette nähtud Portugalis, on nimetatud sätetega vastuolus, tuleks teiseks kontrollida, kas liikmesriik saab tugineda ELTL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud erandile, st analüüsida



13. ja 14. küsimust, mis puudutavad ELTL artikli 64 tõlgendamist. Seoses sellega tuleb eelkõige kontrollida, kas EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu sõlmimine Portugali Vabariigi poolt võis kaasa tuua tagajärgi, mis mõjutavad liikmesriigile ELTL artikli 64 lõikega 1 antud võimalust.
- 28 Kolmandaks juhul, kui ELTL artikli 64 tõlgendus peaks viima järeldusele, et EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu sõlmimine Portugali Vabariigi poolt võis kaasa tuua tagajärgi, mis mõjutavad liikmesriigile ELTL artikli 64 lõikega 1 antud võimalust, tuleb analüüsida 1.–10. küsimust, mis puudutavad EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu sätete tõlgendamist, et kindlaks teha, kas neile saab põhikohtuasjas tugineda.
- 29 Neljandaks tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastates täpsustada, millised tagajärjed kaasnevad ELTL artiklite 63–65 ning EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu tõlgendusega põhikohtuasjas.

#### *ELTL artiklite 63 ja 65 tõlgendamine*

- 30 Oma 11. ja 12. küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas selline olukord nagu põhikohtuasjas kuulub ELTL artikli 63 kohaldamisalasse ning kui vastus on jaatav, siis kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt asjaomase liikmesriigi residentist äriühing võib oma maksustatavast summast maha arvata dividendid, mida talle on maksnud sama liikmesriigi residentist äriühing, kuid ei saa maha arvata kolmanda riigi residentist äriühingu makstud dividende.

#### *ELTL artikli 63 kohaldatavus*

- 31 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, võib dividendide maksustamine kuuluda asutamisvabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse. Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta asjassepuutuvate õigusnormide eesmärki (vt selle kohta kohtuotsused, 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punktid 89 ja 90 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 25).
- 32 Siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad ELTL artikli 49 asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt kohtuotsus, 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Seevastu siseriiklike õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osaluste suhtes, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes kapitali vaba liikumise seisukohast (kohtuotsus, 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 92).
- 34 Euroopa Kohus on leidnud, et kui tegemist on kolmandast riigist pärit dividendide maksustamisega, siis siseriiklike õigusnormide eesmärgi analüüsimisest piisab, et hinnata, kas nende dividendide maksustamine kuulub kapitali vaba liikumist reguleerivate aluslepingu sätete kohaldamisalasse (vt selle kohta kohtuotsus, 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 35 Selles osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et siseriiklikke õigusnorme, mis puudutavad dividendide maksustamist ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emattevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut, tuleb hinnata ELTL artiklist 63 lähtuvalt. Liikmesriigis asuv äriühing võib seega, sõltumata oma osaluse suurusest kolmandas riigis asutatud dividende jaotavas äriühingus, tugineda sellele sättele, et niisuguste õigusnormide õiguspärasust vaidlustada (vt selle kohta kohtuotsus, 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Käesoleval juhul võivad äriühingud, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, CIRC artikli 46 alusel dividendid oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid on jaotanud äriühingud, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on sel territooriumil ja kes on kohustatud tasuma äriühingu tulumaksu ega ole sellest maksust vabastatud.
- 37 CIRC artikli 46 lõike 1 kohaselt on mahaarvamine täielik, kui kasu saava üksuse suhtes ei kohaldata selle seadustiku artiklis 6 ette nähtud läbipaistva maksustamise põhimõtet ja kui tema otsene osalus kasumit jaotava äriühingu kapitalis on vähemalt 10% või kui osaluse soetamisväärtus oli vähemalt 20 000 000 eurot ja see osalus on äriühingule järjepidevalt kuulunud aasta jooksul, mis eelneb kuupäevale, kui kasum tehti kättesaadavaks; või kui see järjepideva omamise periood on lühem, alates hetkest, kui osalus on äriühingule kuulunud piisavalt kaua, et see periood täituks.
- 38 Kui CIRC artikli 46 lõikes 1 sätestatud tingimused, mis puudutavad läbipaistvat maksustamist ja osalust kasumit jaotava äriühingu osa- või aktsiakapitalis, ei ole täidetud, siis on dividende saanud äriühingul CIRC artikli 46 lõike 8 alusel õigus maha arvata summa, mis vastab 50% tulust, mis on arvatud maksustava kasumi hulka.
- 39 Sellist regulatsiooni, mis ei näe ette ühtki künnist osaluse kohta dividende jaotava äriühingu osa- või aktsiakapitalis, mis puudutaks osalist mahaarvamist, ja mis kehtestab künniseks 10% kasumit jaotava äriühingu osa- või aktsiakapitalist või osaluse soetamisväärtuse 20 000 000 eurot, et saaks teha täieliku mahaarvamise, kohaldatakse residendist äriühingu saadud dividendidele osaluse alusel, mis annab õiguse kindlalt mõjutada dividende maksnud äriühingu otsuseid ja otsustada tema tegevuse üle, kui ka dividendidele, mis on saadud niisuguse osaluse alusel, millel sellist mõju ei ole.
- 40 Täieliku mahaarvamise tegemise tingimuste kohta on Euroopa Kohus märkinud, et 10% künnis võimaldab küll jätta maksusoodustuse kohaldamisalast välja investeeringud, mis on tehtud ainult finantspaigutusena, kavatsuseta mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrollimist, kuid ei muuda iseenesest mahaarvamist kohaldatavaks ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle (kohtuotsus, 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punktid 34 ja 35). Nimelt on Euroopa Kohus sedastanud, et niisuguse suurusega osalus ei tähenda tingimata, et osaluse omanik saab otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid, milles tal osalus on (vt selle kohta kohtuotsused, 3.10.2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 22, ja 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 35).
- 41 Kuna põhikohtuasjas asjassepuutuvad õigusnormid ei ole mõeldud kohaldamiseks ainuüksi olukorras, kus dividende saanud äriühingul on otsustav mõju dividende jaotava äriühingu üle, siis tuleb järeldada, et selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuulub kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse.
- 42 Ühtlasi tuleb märkida, et kuna aluslepingu kohaselt ei laiene asutamisevabadus kolmandatele riikidele, siis on oluline vältida seda, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldab osas, mis puudutab suhteid kolmandate riikidega, sellest kasu saada neil ettevõtjatel, kes ei jää asutamisevabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse (kohtuotsused, 11.9.2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 31).

- 43 See oht aga puudub sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuna asjassepuutuvad õigusnormid ei käsitle Portugali residendist äriühingu turulepääsu tingimusi kolmandas riigis ega kolmanda riigi äriühingu turulepääsu tingimusi liikmesriigis, vaid puudutavad üksnes sellistelt investeeringutelt saadud dividendide maksustamist, mille nende saaja on paigutanud dividende jaotavasse äriühingusse.
- 44 Seega sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, saab Portugalis asuv äriühing, kes saab dividende vastavalt Tuneesias ja Liibanonis asuvatelt äriühingutelt, ERTL artiklile 63 tuginedes vaidlustada nende dividendide sellise maksustamise nimetatud liikmesriigis, mis põhineb õigusnormidel, mis ei ole mõeldud kohaldamiseks ainuüksi olukorras, kus dividende saanud äriühingul on otsustav mõju dividendide jaotava äriühingu üle.

#### Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

- 45 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad ERTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (kohtuotsus, 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Küsimuses, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, tuleb toonitada, nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktides 36–38, et kui äriühing, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil, saab dividende, mida jaotava äriühingu asukoht või juhtimise tegelik keskus on samal territooriumil, ja kui dividende jaotav äriühing on ühtlasi kohustatud maksma äriühingu tulumaksu ega ole sellest vabastatud, siis võib dividende saanud äriühing need dividendid oma maksustatavast summast maha arvata. Mahaarvamine on kas täielik või osaline olenevalt sellest, kas CIRC artikli 46 lõike 1 punktides b ja c ette nähtud tingimused on või ei ole täidetud. Peale selle vähendatakse artikli 46 lõikes 1 sätestatud mahaarvamist CIRC artikli 46 lõike 11 alusel 50%, kui tulu on saadud kasumist, mida ei ole tegelikult maksustatud.
- 47 Seevastu äriühingud, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on Portugali territooriumil ja mis saavad dividende äriühingutelt, mille asukoht või juhtimise tegelik keskus on mõnes kolmandas riigis nagu Tuneesia Vabariik või Liibanoni Vabariik, on kohustatud tasuma saadud dividendidelt äriühingu tulumaksu seadusjärgse määra alusel.
- 48 Residendist äriühingu saadud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist välditakse või leevendatakse seega juhul, kui dividende jaotav äriühing asub Portugalis, samas kui seda ei tehta, kui see äriühing asub kolmandas riigis nagu Tuneesia Vabariik või Liibanoni Vabariik.
- 49 Selles osas on selge, et Portugali ja Tuneesia vaheline leping ei saa sellist ebasoodsat kohtlemist ära hoida. Selle lepinguga leevendatakse topeltmaksustamise tagajärgi ainult dividende saanud residendist äriühingu jaoks seoses dividendide jaotatud äriühingu asukohariigis dividendidelt kinni peetud maksuga. Leping ei näe ette dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, mis tuleneks dividendide saanud äriühingu jaoks sellest, et dividende jaotatud äriühingu kasum, millest dividende makstakse, on maksustatav. Seevastu ei ole sõlmitud ühtki topeltmaksustamise vältimise lepingut Portugali Vabariigi ja Liibanoni Vabariigi vahel.
- 50 Selline erinev kohtlemine võib pärssida Portugali residendist äriühingute tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mis asuvad sellistes kolmandates riikides nagu Tuneesia Vabariik ja Liibanoni Vabariik. Kui kolmandatest riikidest saadavat kapitalitulu maksustatakse ebasoodsamalt võrreldes Portugalis asutatud äriühingute välja makstud dividendidega, siis on kolmandates riikides asutatud äriühingute aktsiad Portugali residendist investoritele vähem atraktiivsed kui selles liikmesriigis asuvate

äriühingute aktsiad (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, ja 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).

- 51 Sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing võib dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residendist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotanud äriühing on kolmanda riigi resident, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, mis põhimõtteliselt on ETLT artikliga 63 keelatud.

#### Põhjenduse olemasolu

- 52 Vastavalt ETLT artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ETLT artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole oma elukoha või kapitali investeerimise koha seisukohast samas olukorras.
- 53 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse riiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas. Nimelt piirab ETLT artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erandit omakorda artikli 65 lõige 3, mis sätestab, et ETLT artikli 65 lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed ja kord „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele [ETLT] artikli 63 tähenduses“ (kohtuotsus, 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 54 Seega tuleb ETLT artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on artikli 65 lõikega 3 keelatud. Ent Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et selleks, et niisuguseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu need, mille üle vaieldakse põhikohtuasjas, saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või olema põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt kohtuotsus, 10.5.2012, *Santander Asset Management SGIIC jt*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 55 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et niisuguste maksuõigusnormide suhtes, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millega soovitakse vältida või leevendada jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist, on kolmandast riigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukord sarnane samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul saadud kasumit järjestikku maksustada (vt selle kohta kohtuotsus, 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 56 Piirangu põhjendamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab erinev kohtlemine niisugusel juhul olema sellega taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale kui selle saavutamiseks vajalik (kohtuotsus, 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 57 Selles osas väidavad Portugali ja Rootsi valitsus, et piirang on põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise ja maksupettuste ärahoidmise vajadusega. Nimelt need võimalused, mis Portugali maksuasutustel on, et saada vajalikku teavet, mille alusel kindlaks teha, kas asjaomase maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud, on piiratud, kuna ühelt poolt Portugali Vabariigi ja teiselt poolt Tuneesia Vabariigil või Liibanoni Vabariigi vahel puudub halduskoostöö raamistik, mis oleks samaväärne liikmesriikide vahel direktiiviga 77/799 kehtestatud raamistikuga, mis oli

põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtiv. Portugali ja Tuneesia vahelises lepingus sisalduv teabevahetuse klausel ei ole siduv ning Portugali Vabariigi ja Liibanoni Vabariigi vahel ei ole selle kohta ühtki lepingut sõlmitud.

- 58 Kohtupraktikast nähtub, et nii võitlus maksupettuste vastu (vt eelkõige kohtuotsus, 11.10.2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, punkt 81) kui ka vajadus tagada tõhus maksukontroll (vt eelkõige kohtuotsused, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55, ja 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika) kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, millest tulenevalt võib asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirang olla põhjendatud.
- 59 Mis puutub maksupettuste ärahoidmise vajadust käsitlevatesse argumentidesse, siis nähtub kohtupraktikast, et kapitali vaba liikumist piirav siseriiklik meede võib olla selle üldise huvi tõttu põhjendatud juhul, kui meetme konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt harilikult maksta, või saada maksusoodustust (vt selle kohta kohtuotsused, 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 89, ja 3.10.2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Selles kontekstis ei saa ainuüksi asjaolu, et dividende jaotav äriühing asub kolmandas riigis, anda alust üldisele eeldusele, et tegemist on maksupettusega, ega põhjendada meedet, mis riivab aluslepinguga tagatud põhivabaduse teostamist (vt analoogia alusel kohtuotsus, 19.7.2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Antud juhul on põhikohtuasjas arutusel olevate maksuseadustega dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimise või leevendamise võimalus üldiselt välistatud, kui dividende jaotavad kolmandates riikides asuvad äriühingud, ega ole seatud konkreetset eesmärki hoida ära käitumist, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu ja mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks harilikult maksta, või saada maksusoodustust.
- 62 Neil asjaoludel ei saa kapitali vaba liikumise piirang olla põhjendatud maksupettuste ja maksustamise vältimise ärahoidmise vajadusest tulenevatel põhjustel.
- 63 Teiseks tuleb seoses tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusega märkida, et liikumine liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel toimub teistsuguses õiguslikus raamistikus kui see, mis kehtib liidu piires, ning liikmesriikide pädevate asutuste koostööraamistik, mis on kehtestatud direktiiviga 77/799, muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT 2006, L 363, lk 129), mis kehtis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal, ja nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1), puudub nende ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel, juhul kui kolmandad riigid ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (kohtuotsus, 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punktid 65 ja 66).
- 64 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et kui ühe liikmesriigi õigusnormide kohaselt sõltub soodsamatel alustel maksustamise võimaldamine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, siis võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada (kohtuotsus, 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 65 Käesolevas asjas nähtub CIRC artikli 46 lõike 1 punktist a, et kui nii dividende jaotav kui ka neid saav äriühing on Portugali residendid, lubatakse dividendid maksustatavast summast täielikult maha arvata, kui dividende jaotav äriühing on kohustatud maksma äriühingu tulumaksu või CIRC artiklis 7

nimetatud maksu. CIRC artikli 46 lõike 8 kohaselt peab dividende jaotava äriühingu maksukohustuse tingimus olema täidetud ka selleks, et lubada osalist mahaarvamist, kui ei ole täidetud CIRC artikli 46 lõike 1 punktides b ja c sätestatud tingimused, mis on seatud dividende saavale äriühingule.

- 66 Seega võib sedastada, et täieliku või osalise mahaarvamise võimaldamine, mis on ette nähtud vastavalt CIRC artikli 46 lõikes 1 ja lõikes 8, sõltub dividende jaotava äriühingu maksukohustuse tingimusest, mida maksuamet peab saama kontrollida, kas see on täidetud.
- 67 Sellega seoses on Portugali ja Tuneesia vahelise lepingu artiklis 25 „Teabevahetus“ muu hulgas sätestatud, et lepinguosaliste riikide pädevad asutused vahetavad vajalikku teavet, et kohaldada lepingu sätteid ja lepinguosaliste riikide siseriiklikke, lepingus viidatud makse – mille hulka kuulub ka äriühingu tulumaks – käsitlevaid õigusnorme.
- 68 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas Portugali ja Tuneesia vahelisest lepingust tulenevad kohustused võimaldavad Portugali maksuametil saada Tuneesia Vabariigilt teavet, mille alusel saab kontrollida, kas dividende jaotava äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud. Jaatava vastuse korral ei saa täieliku või osalise mahaarvamise keelamisest tulenev piirang, mis on ette nähtud vastavalt CIRC artikli 46 lõikes 1 või lõikes 8, olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajaduse tõttu.
- 69 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustas, ei ole Portugali Vabariigi ja Liibanoni Vabariigi vahel sõlmitud ühtki vastastikuse abistamise lepingut, mistõttu täieliku või osalise mahaarvamise keelamine, mis on ette nähtud vastavalt CIRC artikli 46 lõikes 1 või lõikes 8, võib olla tõhusa maksukontrolli tagamise vajaduse tõttu põhjendatud, kui ilmneb, et Liibanoni Vabariigilt on võimatu saada teavet, mille alusel saab kontrollida, kas dividende jaotava äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud.
- 70 Sellegipoolest tuleb veel toonitada, et CIRC artikli 46 lõike 11 alusel vähendatakse nimetatud seadustiku artikli 46 lõikes 1 nimetatud mahaarvamist 50%, kui tulu on saadud kasumist, mida ei ole tegelikult maksustatud, välja arvatud juhul, kui tulu saajaks on aktsia- või osakapitalis osalust haldav äriühing.
- 71 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on ainsana pädev tõlgendama siseriiklikku õigust ja tema ülesanne on teha kindlaks, kas seda sätet võib kohaldada olukordades, kus dividende jaotava äriühingu maksukohustust tema asukohariigis ei saa kontrollida. Kui vastus on jaatav, siis ei saa tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tingitud ülekaalukale üldisele huvile tuginedes põhjendada osalise mahaarvamise keelamisest tulenevat piirangut, mis on ette nähtud CIRC artikli 46 lõikes 11, kui tegemist on Tuneesiast ja Liibanonist saadud dividendidega.
- 72 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb 11. ja 12. küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et:
- Portugalis asuv äriühing, kes saab dividende vastavalt Tuneesias ja Liibanonis asuvatelt äriühingutelt, saab ELTL artiklile 63 tuginedes vaidlustada nende dividendide sellise maksustamise nimetatud liikmesriigis, mis põhineb õigusnormidel, mis ei ole mõeldud kohaldamiseks ainuüksi olukorras, kus dividende saanud äriühingul on otsustav mõju dividende jaotava äriühingu üle;
  - sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residendist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on kolmanda riigi resident, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, mis põhimõtteliselt on ELTL artikliga 63 keelatud;

- saadud dividendide maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb töhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada kolmandalt riigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas viimasena nimetatud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
- osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud töhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust riigis, mille resident ta on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

### *ELTL artikli 64 tõlgendamine*

- 73 Oma 13. ja 14. küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ELTL artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid, kui need kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, mis põhimõtteliselt on ELTL artikliga 63 keelatud, on lubatavad, kuna tegemist on 31. detsembril 1993 kehtinud piiranguga ELTL artikli 64 lõike 1 tähenduses.
- 74 ELTL artikli 64 lõike 1 kohaselt ei takista ELTL artikli 63 sätteid kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.
- 75 Kuigi alusleping ei defineeri mõistet „otseinvesteeringud“, tuleb siiski märkida, et see mõiste on määratletud kapitali liikumise nomenklatuuris, mis on esitatud nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel on tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisas. Nagu nähtub nimetatud nomenklatuuri esimeses rubriigis sisalduvast „otseinvesteeringute“ loetelust ja selle selgitavatest märkustest, hõlmab see mõiste mis tahes liiki investeeringuid, mida teevad füüsilised või juriidilised isikud ja mille eesmärk on luua või säilitada püsivad ja otsesed sidemed kapitali paigutava isiku ja sellise ettevõtja vahel, kelle käsutusse kapital majandustegevuseks antakse (kohtuotsus, 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 76 Mis puutub osalemisse uutes või olemasolevates ettevõtetes, mis on asutatud aktsiaseltsi vormis, siis nagu kinnitavad ka käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis osutatud selgitavad märkused, eeldab püsivate majandussidemete loomise või säilitamise eesmärk, et aktsionärile kuuluvad aktsiad annavad talle kooskõlas aktsiaseltse käsitlevate siseriiklike õigusaktidega või muudel alustel õiguse võtta reaalselt osa äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest (kohtuotsus, 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 77 Kohtupraktika kohaselt hõlmavad asutamise või EÜ artikli 64 lõikes 1 sätestatud otseinvesteeringutega seotud kapitali liikumise piirangud mitte ainult liikmesriigi õigusnorme, mis piiravad – kohaldamisel kapitali liikumisele kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest – asutamist või investeeringuid, vaid ka õigusnorme, mis piiravad nendest tulenevate dividendide maksmist (kohtuotsus, 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 103 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 78 Eeltoodust tuleneb, et selline kapitali liikumise piirang, nagu seda on välisriigist saadud dividendide ebasoodsam maksustamine, kuulub ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldamisalasse, kuna see puudutab osalusi, mis omandatakse eesmärgiga luua või säilitada püsivad ja otsesed majanduslikud sidemed

- aktsionäri ja sellise äriühingu vahel, võimaldades aktsionäril realselt osaleda äriühingu juhtimises või selle kontrollimises (kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 185, ja 24.5.2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 37).
- 79 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi esiteks Ciments de Gabès jaotatud dividendide maksustamist, mis seondub 98,72% suuruse osalusega dividende jaotava äriühingu aktsiakapitalis. Selline osalus annab aktsionäriks võimale võtta realselt osa äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest ja seega võib seda pidada otseinvesteeringuks.
- 80 Teiseks puudutab põhikohtuasi Ciments de Sibrine jaotatud dividendide maksustamist, kus dividende saavale äriühingule kuulub otseselt 28,64% tema aktsiakapitalist. Ka selline osalus võib anda aktsionäriks võimale võtta realselt osa äriühingu juhtimisest või selle kontrollimisest – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatav kontroll ei vii teistsugusele järeldusele – ja seega võib seda pidada otseinvesteeringuks.
- 81 Kohtupraktikast nähtub, et mõiste „31. detsembril 1993 kehtiv piirang“ eeldab, et õiguslik raamistik, millesse piirang kuulub, on alates sellest kuupäevast olnud katkematult asjaomase liikmesriigi õiguskorra osa. Vastupidisel juhul võiks liikmesriik igal ajal tema õiguskorras 31. detsembril 1993 kehtinud, kuid kehtetuks tunnistatud piiranguid, mis puudutavad kapitali kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest liikumist, uuesti kehtestada (kohtuotsus, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 48).
- 82 Kohtupraktikast ilmneb veel, et kuigi põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne määrata kindlaks liidu õigusaktis määratletud kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormi sisu, on liidu õiguse mõiste tõlgendamise juhistel Euroopa Kohtu pädevuses ja nendest tuleb lähtuda liidu õiguse erisätete kohaldamisel liikmesriigis teatud kuupäeval „kehtinud“ õigusele (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 191, ja 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 47).
- 83 Selles kontekstis tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelkõige 14. küsimuses probleem, millist toimet omab see, et pärast 31. detsembril 1993 kehtestati lepinguliste investeeringute maksusoodustuste kord, mis on sätestatud EBF artikli 41 lõike 5 punktis b, ning Aafrika riikidest, kus portugali keel on riigikeel, ja Ida-Timorit pärit dividendide suhtes kehtiv kord, mis on sätestatud EBF artiklis 42.
- 84 Kuna aga nende kahe korra kehtestamine ei muutnud Tuneesias ja Liibanonis saadud dividendide maksustamist käsitlevat õiguslikku raamistikku, siis ei mõjuta nende vastuvõtmine seda, et neis kolmandates riikides asuvate äriühingute jaotatud dividendide maksustamisel täieliku või osalise mahaarvamise võimaluse välistamist käsitatakse olemasoleva piiranguna (vt selle kohta kohtuotsus, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 51).
- 85 Siiski tuleb analüüsida, kuidas EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu sõlmimine mõjutab Portugali Vabariigile ELTL artikli 64 lõikega 1 antud võimalust.
- 86 Selles osas olgu märgitud, et ELTL artikli 64 lõige 1 annab liikmesriigile võimaluse jätkata suhetes kolmandate riikidega sisuliselt selle sätte kohaldamisalasse kuuluvate kapitali liikumise piirangute kohaldamist, tingimusel et need kehtisid 31. detsembril 1993, isegi kui need piirangud on ELTL artikli 63 lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõttega vastuolus (kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 187, ja 24.5.2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 39).



- 87 Liikmesriik loobub sellest võimalusest, kui ta piirangu aluseks olevad sätted kehtetuks tunnistab. ELTL artikli 64 lõige 1 ei käsitle nimelt sätteid, mis – olles sisuliselt küll identsed 31. detsembril 1993 kehtinud õigusnormidega – taaskehtestasid kapitali vaba liikumise piirangu, mis varasema õigusnormi kehtetuks tunnistamise tulemusena enam ei kehtinud (vt selle kohta kohtuotsus, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 49).
- 88 Liikmesriik loobub sellest võimalusest ka siis, kui ta võtab vastu õigusnormid, mis muudavad varasemate õigusaktide aluseks olnud loogikat. Selle kohta nähtub kohtupraktikast, et hinnangu andmisel, kas liikmesriik saab tugineda ELTL artikli 64 lõikes 1 sätestatud võimalusele, on piirangut sisaldava õigusakti vormi puudutavad küsimused teisejärgulised võrreldes piirangu sisu puudutavate küsimustega. Nimelt, liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast 31. detsembrist 1993, ei jää ainuüksi sel põhjusel automaatselt välja ELTL artikli 64 lõikes 1 sätestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast. See regulatsioon hõlmab nimelt kõiki õigusnorme, mis on sisuliselt identsed varem kehtinud õigusnormidega või mis vaid vähendavad või tunnistavad kehtetuks varem kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduse õigusest tulenevate õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, kuid see ei hõlma neid õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uusi kordi (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 192, ja 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 41).
- 89 Neil asjaoludel tuleb aga asuda seisukohale, et liikmesriik loobub ELTL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud võimalusest ka siis, kui ta olemasolevaid õigusakte formaalselt kehtetuks tunnistamata või muutmata sõlmib sellise rahvusvahelise lepingu nagu assotsiatsioonileping, mis vahetut õigusmõju omava sättega näeb ette mõne ELTL artikli 64 lõikes 1 nimetatud kapitaliliigi liberaliseerimise. Õigusliku raamistiku selline muutmine tuleb seega ELTL artikli 64 lõikele 1 tuginemise võimalust puudutavate tagajärgede osas võrdsustada uute õigusnormide kehtestamisega, mis põhinevad varasema regulatsiooniga võrreldes uutel alustel.
- 90 Rahvusvahelise lepinguga ette nähtud kapitali liikumise liberaliseerimine minetaks nimelt täiesti oma kasuliku mõju, kui olukorras, kus liikmesriigi õigusnormid on selle lepinguga vastuolus, tohiks liikmesriik neid õigusnorme ELTL artikli 64 lõike 1 alusel jätkuvalt kohaldada.
- 91 Seega tuleb EÜ ja Tuneesia vahelist ning EÜ ja Liibanoni vahelist lepingut tõlgendada kindlaks teha, kas need lepingud näevad vahetut õigusmõju omavates sätetes ette selliste otseinvesteeringute liberaliseerimise, nagu on arutusel põhikohtuasjas.
- 92 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb 13. ja 14. küsimusele vastata, et ELTL artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et:
- kuna EBF artikli 41 lõike 5 punktis b ette nähtud lepinguliste investeeringute maksusoodustuste korra ning EBF artiklis 42 ette nähtud Aafrika riikidest, kus portugali keel on riigikeel, ja Ida-Timorist pärit dividendide suhtes kehtiva korra kehtestamine ei muutnud õiguslikku raamistikku, mis puudutab Tuneesiast ja Liibanonist saadud dividendide käsitamist, siis ei mõjuta nende kordade vastuvõtmine seda, et neis kolmandates riikides asuvate äriühingute jaotatud dividendide maksustamisel täieliku või osalise mahaarvamise võimaluse välistamist käsitatakse olemasoleva piiranguna;
  - liikmesriik loobub ELTL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud võimalusest siis, kui ta olemasolevaid õigusakte formaalselt kehtetuks tunnistamata või muutmata sõlmib sellise rahvusvahelise lepingu nagu assotsiatsioonileping, mis vahetut õigusmõju omava sättega näeb ette mõne ELTL artikli 64 lõikes 1 nimetatud kapitaliliigi liberaliseerimise; õigusliku raamistiku selline muutmine tuleb seega ELTL artikli 64 lõikele 1 tuginemise võimalust puudutavate tagajärgede osas võrdsustada uute õigusnormide kehtestamisega, mis põhinevad varasema regulatsiooniga võrreldes uutel alustel.

*EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu tõlgendamine*

- 93 Oma esimese kuni kümnenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ ja Tuneesia vahelist ning EÜ ja Liibanoni vahelist lepingut tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt Portugali residendist äriühing võib oma maksustatavast summast maha arvata selle liikmesriigi residendist äriühingult saadud dividendid, kuid ei saa maha arvata Tuneesia või Liibanoni residendist äriühingu makstud dividende.
- 94 Sissejuhatuseks meenutagem, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb rahvusvahelist lepingut tõlgendada mitte ainult lähtuvalt selle sõnastusest, vaid ka lähtuvalt selle eesmärkidest. 23. mai 1969. aasta rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni (*Recueil des traités des Nations unies*, 1155. kd, lk 331) artikkel 31 täpsustab selles osas, et lepingut tuleb tõlgendada heas usus, andes lepingus kasutatud mõistetele konteksti arvestades tavatähenduse ning lähtudes lepingu mõttest ja eesmärgist (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 25.2.2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 95 Küsimuses, kas lepingu sätetel on lepinguosaliste riikide õiguskorras vahetu õigusmõju, on Euroopa Kohus selgitanud, et kui leping seda küsimust ei reguleeri, lahendab Euroopa Kohus selle samal viisil nagu iga muu tõlgendusküsimuse, mis on seotud lepingute kohaldamisega liidus (kohtuotsus, 14.12.2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). See kehtib nii EÜ ja Tuneesia vahelise kui ka EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu kohta.
- 96 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu ja kolmanda riigi vahel sõlmitud lepingu sätet pidada vahetu õigusmõjuga sätteks, kui selle sõnastust ning lepingu eesmärki ja olemust arvestades sisaldab see selget ja täpset kohustust, mille täitmine või tagajärgede tekkimine ei eelda hilisema akti vastuvõtmist (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 27.9.2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, punkt 30; 8.5.2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, punkt 54; 12.4.2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, punkt 21, ja 14.12.2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punkt 25).

EÜ ja Tuneesia vaheline leping

– Asjassepuutuvad sätted (esimene ja kolmas küsimus)

- 97 Esimese ja kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artiklitel 31 ja 34 on vahetu õigusmõju, ning jaatava vastuse korral, kas põhikohtuasjas käsitletav olukord kuulub nende sätete kohaldamisalasse.
- 98 Kuna EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu tõlgendus, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 91, peab võimaldama kindlaks teha, kas leping näeb vahetut õigusmõju omavates sätetes ette selliste otseinvesteeringute liberaliseerimise, nagu on arutusel põhikohtuasjas, siis ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele vaja vastata lepingu artiklit 31 puudutavas osas, mis käsitleb asutamisoigust ja teenuseid.
- 99 EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 osas tuleb nentida, et selle artikli lõikes 1 on selgelt, täpselt ja tingimusteta ette nähtud ühenduse ja Tuneesia Vabariigi kohustus tagada kapitalibilanssi puudutavate tehingute puhul alates lepingu jõustumisest kapitali vaba liikumine seoses otseinvesteeringutega Tuneesiasse, mis tehakse vastavalt kehtivatele õigusaktidele asutatud äriühingutesse, ning nende investeeringute tulu ja igasuguse nendest saadava kasumi väljaarvestamine ja päritoluriiki ülekandmine.

- 100 See säte näeb ette tulemust käsitleva täpse kohustuse, millele tuginedes isik võib siseriiklikus kohtus nõuda, et kohus jätkaks kapitali vaba liikumist takistavad sätted kohaldamata või kohaldaks tema suhtes õigusnorme, mille kohaldamata jätmise tõttu kapitali vaba liikumise takistus tekib, ilma et selleks oleks vaja täiendavate rakendusmeetmete vastuvõtmist (vt analoogia alusel kohtuotsused, 27.9.2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punkt 34, ja 27.9.2001, Barkoci ja Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punkt 34).
- 101 Järeldust, mille kohaselt Tuneesiasse tehtavate otseinvesteeringute puhul, mida käsitleb EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõige 1, reguleerib kapitali vaba liikumise põhimõte isikute olukorda vahetult, ei lükka ümber selle lepingu artikli 34 lõige 2.
- 102 Nimetatud lepingu artikli 34 lõiget 2, mille kohaselt lepinguosalistes konsulteerivad teineteisega, et hõlbustada kapitali liikumist ühenduse ja Tuneesia vahel ning liberaliseerida see täielikult, kui vajalikud tingimused on täidetud, tuleb nimelt tõlgendada nii, et see puudutab kapitali liikumise edasist liberaliseerimist, millele ei ole viidatud sama lepingu artikli 34 lõikes 1.
- 103 Järeldus, et EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikel 1 on vahetu õigusmõju, ei lähe ka vastuollu lepingu mõtte ja eesmärgiga. Tuleb nimelt rõhutada, et vastavalt lepingu artikli 1 lõikele 1 luuakse selle lepinguga assotsiatsioon ühelt poolt ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel. EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu sisu, mille eesmärk – nagu nähtub lepingu artikli 1 lõikest 2 – on määrata kindlaks kapitali liikumise järkjärgulise liberaliseerimise tingimused, kinnitab tõlgendust, mille kohaselt esiteks alates lepingu jõustumisest on liberaliseeritud lepingu artikli 34 lõikes 1 nimetatud kapitali liikumine ja teiseks liberaliseeritakse muu kapitali liikumine järk-järgult vastavalt lepingu artikli 34 lõikele 2.
- 104 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikel 1 on vahetu õigusmõju ja isik saab kohtus sellele sättele tugineda.
- 105 Seega tuleks nüüd kontrollida, kas selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuulub EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 kohaldamisalasse.
- 106 Selles osas tuleb tõdeda, et EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 sõnastus viitab kapitalibilanssi puudutavatele tehingutele ja otseinvesteeringutele Tuneesiasse, mis tehakse vastavalt kehtivatele õigusaktidele asutatud äriühingutesse, ning nende investeeringute tulu ja igasuguse nendest saadava kasumi väljaarvestamisele ja päritoluriiki ülekandmisele.
- 107 Kui Portugali residendist äriühing saab dividende Tuneesia residendist äriühingult seetõttu, et talle kuuluv osalus moodustab 98,72% dividende jaotava äriühingu aktsiakapitalist, kuulub see nimetatud sätte kohaldamisalasse. Nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 79, võib sellist osalust pidada otseinvesteeringuks ja sellelt osaluselt dividendide saamine kuulub investeeringust saadava kasumi päritoluriiki ülekandmise mõiste alla.
- 108 Seega tuleb järeldada, et selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuulub EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 kohaldamisalasse.
- 109 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju ja sellele tuginedes saab niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus Portugali residendist äriühing saab dividende Tuneesia residendist äriühingult otseinvesteeringu tõttu, mille ta on teinud dividende jaotavasse äriühingusse, vaidlustada nende dividendide maksustamise Portugalis.
- 110 Käesoleva kohtuotsuse punktis 98 tehtud järeldusi arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

– EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 kohaldamisala (neljas kuni kuues küsimus)

- 111 Neljanda kuni kuuenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõiget 1 koostoimes sama lepingu artikliga 89 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentist äriühing võib saada dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Tuneesia resident.
- 112 Nagu on nenditud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, välditakse või leevendatakse põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide alusel residentist äriühingu saadud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist juhul, kui dividende jaotav äriühing asub Portugalis, samas kui seda ei tehta, kui dividende jaotav äriühing asub Tuneesias.
- 113 See erinev kohtlemine võib pärssida Portugali residentist äriühingute otseinvesteeringuid Tuneesias asuvatesse äriühingutesse. Kui sellest kolmandast riigist saadavat kapitalitulu maksustatakse ebasoodsamalt võrreldes Portugalis asutatud äriühingute välja makstud dividendidega, siis on Tuneesias asutatud äriühingute aktsiad Portugali residentist investoritele vähem atraktiivsed kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiad (vt analoogia alusel kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, ja 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).
- 114 Selline ebasoodus kohtlemine kujutab endast seega kapitali vaba liikumise piirangut, mis otseinvesteeringute puhul ja konkreetselt nendest investeeringutest saadava kasumi päritoluriiki ülekandmisel on EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud.
- 115 Veel tuleb kontrollida, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt viienda küsimusega pärib, kas lepingu artikli 34 lõike 1 toime on sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimetatud lepingu artikliga 89 piiratud.
- 116 Kõigepealt, seoses EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 89 esimese taandega, mille kohaselt ükski selle lepingu sätte ei laienda maksusoodustusi, mida emb-kumb lepinguosaline on andnud mõne talle kohustusliku rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega, piisab märkimisest, et käesoleva kohtuotsuse eelnevates punktides tuvastatud piirangu keeld tuleneb EÜ ja Tuneesia vahelisest lepingust endast ega laienda mõnes muus rahvusvahelises lepingus või kokkuleppes ette nähtud soodustusi. Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 87, ei taotle SECIL soodustust, mille Portugali Vabariik on andnud mõne muu rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega.
- 117 Seoses EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 89 teise taandega, mille kohaselt leping ei takista kummalgi lepinguosalisel vastu võtmast või kohaldamast pettuste või maksustamise vältimise ärahoidmisele suunatud meetmeid, tuleb asuda seisukohale, et selleks, et saaks alal hoida EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 kasulikku mõju, tuleb selle lepingu artikli 89 teist taanet tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad meetmed, mis on konkreetselt suunatud pettuste või maksustamise vältimise ärahoidmisele.
- 118 Ent nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 61, on põhikohtuasjas arutusel olevate maksuõigusnormidega dividendide majandusliku topeltmaksustamise vältimises või leevendamises seisneva maksusoodustuse saamise võimalus üldiselt välistatud, kui dividende jaotavad nimelt Tuneesias asuvad äriühingud, ega ole seatud konkreetset eesmärki hoida ära käitumist, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu ja mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks harilikult maksta, või saada maksusoodustust.

- 119 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatav kontroll ei vii teistsugusele järeldusele, siis põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid pettuste või maksustamise vältimise meetmete hulka ei kuulu, mistõttu põhikohtuasjas ei ole tegemist EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 89 teises taandes nimetatud juhtumiga.
- 120 Lõpuks näeb EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 89 kolmas taane ette, et see leping ei piira kummagi lepinguosalise õigust kohaldada oma maksustamist käsitlevate õigusaktide asjakohaseid sätteid maksukohustuslaste suhtes, kes ei ole oma elukoha poolest ühesuguses olukorras. Selles osas piisab aga märkusest, et põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid teevad vahet mitte maksumaksja, st dividende saava äriühingu asukoha järgi, vaid hoopis dividende jaotava äriühingu asukoha järgi ja järelikult maksumaksja kapitali investeerimise koha järgi. Seetõttu ei kuulu põhikohtuasjas arutusel olev olukord ka EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 89 kolmandas taandes nimetatud juhtude hulka.
- 121 Seega tuleb viiendale küsimusele vastata, et EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole selle lepingu artikliga 89 piiratud.
- 122 Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas asjaomaste dividendide kitsendav käsitlemine võib vähemalt olla põhjendatud tulenevalt tõhusa maksukontrolli säilitamise vajadusest, kuna Portugali Vabariigi ja Tuneesia Vabariigi vahel puudub nimelt halduskoostöö raamistik, mis oleks samaväärne liikmesriikide vahel direktiiviga 77/799 kehtestatud raamistikuga, mis kehtis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal.
- 123 Selleks et otsustada, kas EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 tagatud kapitali vabale liikumisele seatud piirang võib olla põhjendatud tulenevalt ülekaalukast üldisest huvist, mis seisneb tõhusa maksukontrolli säilitamise vajaduses, tuleb seda lepingut analüüsida, lähtudes lepingu eesmärgist ja kontekstist, kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 94 viidatud kohtupraktikaga.
- 124 Assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel sõlmitud EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 1 kohaselt on selle lepingu eesmärk eelkõige tugevdada lepinguosaliste omavahelisi suhteid, määrata kindlaks kauba-, teenuste- ja kapitalivahetuse järkjärgulise liberaliseerimise tingimused, soodustada kaubandust ning tagada lepinguosaliste vahel tasakaalustatud majanduslike ja sotsiaalsete suhete areng.
- 125 Selle lepingu eesmärk ei ole luua siseturg, mis sarnaneks EL toimimise lepinguga loodule, ega sarnaselt 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingule (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 1; edaspidi „EMP leping“) ellu viia võimalikult täielikult kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine nii, et liidu territooriumil loodud siseturg laieneks selle lepingu osalisriikidele (vt selle kohta kohtuotsus, 23.9.2003, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, punkt 29).
- 126 Kuna aga tõhusa maksukontrolli tagamise vajadust on tunnustatud kui ülekaalukat üldist huvi, mille tõttu EL toimimise lepingu ja EMP lepinguga tagatud vabaduste piirang võib olla põhjendatud, siis tuleb seda põhjendust seda enam pidada vastuvõetavaks ka EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu raames.
- 127 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 125, tundub nimelt EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu eesmärki ja konteksti arvestades olevat välistatud, et selle lepingu osalised oleksid tahtnud kapitali liikumise liidu ja Tuneesia vahel täiesti vabaks lasta, samas kui nii liikmesriikide vahelistes suhetes kui ka liidu liikmesriikide ja EMP lepinguosaliste vahelistes suhetes võib kehtestada piiranguid.
- 128 Neil tingimustel võib käesoleva kohtuotsuse punktides 63–68 ning punktides 70 ja 71 esitatud analüüsi üle kanda analüüsile, mis on tehtud EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõike 1 piirangu põhjendatuse hindamise raames, kuna see leping ei näe ette Tuneesia Vabariigi kohustust anda teavet Portugali ametiasutustele.

129 Seega tuleb EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõiget 1 tõlgendada nii, et:

- sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentid äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentid äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Tuneesia resident, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis otseinvesteeringute puhul ja konkreetselt nendest investeeringutest saadava kasumi päritoluriiki ülekandmisel on EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud;
- selle sätte toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikliga 89 piiratud;
- saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
- osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Tuneesias, mille resident see äriühing on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

EÜ ja Liibanoni vaheline leping

- EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 31 vahetu õigusmõju (seitsmes küsimus)

130 Seitsmenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklil 31 on vahetu õigusmõju ja kas sellele saab põhikohtuasjas tugineda, arvestades nimetatud lepingu artiklit 33.

131 Selles osas tuleb nentida, et kui EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikkel 31 sätestab, et selle lepingu sätete kohaselt ja juhul, kui lepingu artiklitest 33 ja 34 ei tulene teisiti, ei piira ühelt poolt ühendus ja teiselt poolt Liibanon omavahel kapitali liikumist ega luba diskrimineerimist kodakondsuse või oma kodanike elukoha või kapitali investeerimiskoha põhjal, siis on sellega ette nähtud tulemust käsitlev, selge, täpne ja tingimusteta kohustus, millele tuginedes õigussubjekt saab kohtu kaudu nõuda, et kohus jätaks piirangut või diskrimineerimist põhjustavad sätted kohaldamata või kohaldaks tema suhtes õigusnorme, mille kohaldamata jätmise tõttu piirang või diskrimineerimine tekib, ilma et selleks oleks vaja täiendavate rakendusmeetmete vastuvõtmist (vt analoogia alusel kohtuotsused, 27.9.2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punkt 34, ja 27.9.2001, Barkoci ja Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punkt 34).

132 EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklist 31 tuleneva kohustuse ulatus on mõistagi piiratud selle lepingu artikli 33 lõikes 1 ette nähtud kaitseklausliga. Sellegipoolest ei saa niisugune erand välistada seda, et nimetatud artikkel 31 annab isikutele õigusi, mille tagamiseks nad võivad kohtusse pöörduda (vt analoogia alusel kohtuotsus, 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 26).

133 Järeldus, et EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklil 31 on vahetu õigusmõju, ei lähe vastuollu lepingu mõtte ja eesmärgiga. Tuleb nimelt rõhutada, et vastavalt EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 1 lõikele 1 luuakse selle lepinguga assotsiatsioon ühelt poolt ühenduse ja selle liikmesriikide ning teiselt

poolt Liibanoni Vabariigi vahel. Selle lepingu sisu, mille eesmärk – nagu nähtub lepingu artikli 1 lõikest 2 – on määrata kindlaks kapitali liikumise järkjärgulise liberaliseerimise tingimused, kinnitab tõlgendust, mille kohaselt alates lepingu jõustumisest on liberaliseeritud kapitali liikumine, mis ei kuulu sama lepingu artikli 33 lõikes 1 sätestatud kaitseklausli kohaldamisalasse.

- 134 Seoses võimalusega tugineda EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklile 31 sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb mõistagi rõhutada, et vastavalt selle lepingu artikli 33 lõikele 1 ei piira lepingu artikkel 31 mis tahes piirangu kohaldamist, mis kehtib ühenduse ja Liibanoni Vabariigi vahel nimetatud lepingu jõustumispäeval nendevahelise kapitali liikumise suhtes ja on seotud otseinvesteeringutega, sealhulgas kinnisvarasse, või asutamise, finantsteenuste osutamise või väärtpaberite kapitaliturule lubamisega.
- 135 Samas on EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 33 lõikes 1 ette nähtud kaitseklausli ulatust piiratud lepingu artikli 33 lõikega 2, mis sätestab, et see ei mõjuta Liibanonis ühenduse residentide ega ühenduses Liibanoni residentide tehtud investeeringute ja nendest tuleneva kasumi viimist välismaale.
- 136 Kuna olukord põhikohtuasjas puudutab Portugalis elava isiku Liibanonis tehtud otseinvesteeringult saadud dividendide maksustamist, siis on tegemist EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 33 lõikes 2 nimetatud juhtumiga. Seega ei ole käesolevas asjas selle lepingu artiklile 31 tuginemine vastuolus sama lepingu artikli 33 lõikega 1.
- 137 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb seitsmendale küsimusele vastata, et EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklit 31 tuleb tõlgendada nii, et:
- sellel on vahetu õigusmõju;
  - selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis puudutab Portugalis elava isiku Liibanonis tehtud otseinvesteeringult saadud dividendide maksustamist, kuulub selle lepingu artikli 33 lõikes 2 nimetatud juhtude hulka; seega ei ole käesolevas asjas nimetatud lepingu artiklile 31 tuginemine vastuolus sama lepingu artikli 33 lõikega 1.
- EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 31 kohaldamisala (kaheksas kuni kümnes küsimus)
- 138 Kaheksanda kuni kümnenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklit 31 koostoimes sama lepingu artikliga 85 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentist äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Liibanoni resident.
- 139 Nagu on nenditud käesoleva kohtuotsuse punktis 48, välditakse või leevendatakse põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide alusel residentist äriühingu saadud dividendide majanduslikku topeltmaksustamist juhul, kui dividende jaotav äriühing asub Portugalis, samas kui seda ei tehta, kui dividende jaotav äriühing asub Liibanonis.
- 140 See erinev kohtlemine kapitali investeerimise koha tõttu võib pärssida Portugali residentist äriühingute investeeringuid Liibanonis asuvatesse äriühingutesse. Kui sellest kolmandast riigist saadavat kapitalitulule maksustatakse ebasoodsamalt võrreldes Portugalis asutatud äriühingute välja makstud dividendidega, siis on Liibanonis asutatud äriühingute aktsiad Portugali residentist investoritele vähem atraktiivsed kui selles liikmesriigis asuvate äriühingute aktsiad (vt analoogia alusel kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, ja 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).

- 141 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et niisuguste maksuõigusnormide suhtes, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millega soovitakse vältida või leevendada jaotatud kasumi majanduslikku topeltnmaksustamist, on kolmandast riigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukord sarnane samast liikmesriigist dividende saava aktsionärist äriühingu olukorraga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul saadud kasumit järjestikku maksustada (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62, ja 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 84).
- 142 Järelikult on selline ebasoodus kohtlemine EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikliga 31 põhimõtteliselt keelatud.
- 143 Veel tuleb kontrollida, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt üheksanda küsimusega pärib, kas lepingu artikli 31 toime on sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimetatud lepingu artikliga 85 piiratud.
- 144 Kõigepealt, seoses EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punktiga a, mille kohaselt otseste maksude puhul ükski selle lepingu sätte ei laienda maksusoodustusi, mida emb-kumb lepinguosaline on andnud mõne talle kohustusliku rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega, piisab märkimisest, et käesoleva kohtuotsuse eelnevates punktides tuvastatud piirangu keeld tuleneb EÜ ja Liibanoni vahelisest lepingust endast ega laienda mõnes muus rahvusvahelises lepingus või kokkuleppes ette nähtud soodustusi. Lisaks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 87, ei taotle SECIL soodustust, mille Portugali Vabariik on andnud mõne muu rahvusvahelise lepingu või kokkuleppega.
- 145 Seoses EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punktiga b, mille kohaselt leping ei takista kummalgi lepinguosalisel vastu võtmast või kohaldamast pettuste või maksustamise vältimise ärahoidmisele suunatud meetmeid, tuleb asuda seisukohale, et selleks, et saaks alal hoida nimetatud lepingu artikli 31 kasulikku mõju, tuleb sama lepingu artikli 85 punkti b tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad meetmed, mis on konkreetselt suunatud pettuste või maksustamise vältimise ärahoidmisele.
- 146 Ent nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 61, on põhikohtuasjas arutusel olevate maksuõigusnormidega dividendide majandusliku topeltnmaksustamise vältimises või leevendamises seisneva maksusoodustuse saamise võimalus üldiselt välistatud, kui dividende jaotavad nimelt Liibanonis asuvad äriühingud, ega ole seatud konkreetset eesmärki hoida ära käitumist, millega luuakse puhtalt fiktiivseid skeeme, millel puudub majanduslik sisu ja mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks harilikult maksta, või saada maksusoodustust.
- 147 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatav kontroll ei vii teistsugusele järeldusele, siis põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid pettuste või maksustamise vältimise meetmete hulka ei kuulu, mistõttu põhikohtuasjas ei ole tegemist EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punktis b nimetatud juhtumiga.
- 148 Lõpuks näeb EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punkt c ette, et see leping ei piira kummagi lepinguosalise õigust kohaldada oma maksualaste õigusaktide sätteid maksumaksjate suhtes, kes ei ole eelkõige oma elukoha poolest ühesuguses olukorras. Kuid esiteks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 120, ei tee põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid vahet maksumaksja, st dividende saava äriühingu asukoha järgi.
- 149 Teiseks tuleb kahtlemata möönda, et kuna EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punktis c on kasutatud sõna „eelkõige“, siis võib selle sätte kohaldamisalasse kuuluda eristamine mõne muu teguri, eeskätt maksumaksja kapitali investeerimise koha põhjal. Igal juhul tuleb seda sätet tõlgendada koostoimes EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikliga 31, mis keelab igasuguse diskrimineerimise muu



hulgas kapitali investeerimiskoha põhjal. Seega tuleb EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punkti c alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis ei kuulu artikli 85 punkti c kohaldamisalasse ja on nimetatud lepingu artikliga 31 keelatud.

- 150 Nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 55, siis sellise maksuõigusnormi seisukohast, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millega soovitakse vältida või leevendada jaotatud dividendide majanduslikku topelmaksustamist, on kolmandast riigist dividende saav aktsionärist äriühing sarnases olukorras samast riigist dividende saava aktsionärist äriühinguga, kuna põhimõtteliselt võib mõlemal juhul jaotatavat kasumit järjestikku maksustada.
- 151 Seetõttu ei kuulu põhikohtuasjas arutusel olev olukord ka EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 85 punktis c nimetatud juhtude hulka.
- 152 Seega tuleb üheksandale küsimusele vastata, et EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikli 31 toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole selle lepingu artikliga 85 piiratud.
- 153 Kümnenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas asjaomaste dividendide kitsendav käsitamine võib vähemalt olla põhjendatud tulenevalt tõhusa maksukontrolli säilitamise vajadusest, kuna Portugali Vabariigi ja Liibanoni Vabariigi vahel puudub nimelt halduskoostöö raamistik, mis oleks samaväärne liikmesriikide vahel direktiiviga 77/799 kehtestatud raamistikuga, mis kehtis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal.
- 154 Sellega seoses tuleb rõhutada, et käesoleva kohtuotsuse punktides 123–127 esitatud kaalutlused võib üle kanda EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu analüüsile, kuna selle lepingu artikli 1 kohaselt on lepingu eesmärgid analoogilised EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu eesmärkidega.
- 155 Kuna EÜ ja Liibanoni vahelises lepingus ei ole veel ka ette nähtud Liibanoni Vabariigi kohustust anda teavet Portugali ametiasutustele, siis on käesoleva kohtuotsuse punktides 69–71 esitatud kaalutlused ülekantavad EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklis 31 sätestatud piirangu põhjenduste hindamisele.
- 156 Seega tuleb järeldada, et EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklit 31 tuleb tõlgendada nii, et:
- sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residendist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Liibanoni resident, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on selle lepingu artikliga 31 põhimõtteliselt keelatud;
  - selle sätte toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole nimetatud lepingu artikliga 85 piiratud;
  - saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada Liibanoni Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
  - osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Liibanonis, mille resident see äriühing on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

*Tagajärjed, mis kaasnevad ELTL artiklite 63–65 ning EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu tõlgendusega põhikohtuasjas*

- 157 11. ja 12. küsimusele antud vastusest nähtub, et saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada kolmandalt riigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud.
- 158 Seega juhul, kui selle liikmesriigi ametiasutused, mille resident on dividende saav äriühing, võivad eelkõige Portugali ja Tuneesia vahelise lepingu alusel saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud, siis ei ole piirang, mis põhimõtteliselt on ELTL artikliga 63 keelatud, selliste ülekaalukate üldiste huvidega põhjendatav.
- 159 Selles olukorras ei saa Portugali Vabariik tugineda ka ELTL artikli 64 lõikele 1, kuna EÜ ja Tuneesia vahelise lepinguga, mille artikli 34 lõikel 1 on vahetu õigusmõju, on vastuolus ka niisugused õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentid äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentid äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Tuneesia resident. Sellised õigusnormid kujutavad endast nimelt kapitali vaba liikumise piirangut, mis otseinvesteeringute puhul ja konkreetselt nendest investeeringutest saadava kasumi päritoluriiki ülekandmisel on EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud. Selline piirang ei ole põhjendatud, kui Portugali maksuasutused võivad saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende saav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud.
- 160 Õigusliku raamistiku selline muutmine, mis tuleneb niisuguse sätte viimisest EÜ ja Tuneesia vahelise lepingusse, tuleb nimelt seega ELTL artikli 64 lõikele 1 tuginemise võimalust puudutavate tagajärgede osas võrdsustada uute õigusnormide kehtestamisega, mis põhinevad varasema regulatsiooniga võrreldes uutal alustel.
- 161 Ühtlasi tuleneb 1.–10. ning 11. ja 12. küsimusele antud vastusest, et ELTL artiklitega 63 ja 65, EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikliga 31 on vastuolus dividende saanud äriühingu maksustatavast summast saadud dividendide osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 11 alusel, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Tuneesias või Liibanonis, mille resident see äriühing on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.
- 162 Neil asjaoludel ei saa Portugali Vabariik käesoleva kohtuotsuse punktides 87–90 ja *mutatis mutandis* punktis 160 esitatud põhjustel ka ELTL artikli 64 lõikele 1 tuginedes jätkata nende õigusnormide kohaldamist, millest eespool nimetatud piirang tuleneb.
- 163 Selles osas nähtub kohtupraktikast, et liikmesriigil, kes kasutab residentid äriühingute poolt teistele residentid äriühingutele makstavate dividendide puhul majandusliku topeltmaksustamise vältimise süsteemi, on ELTL artiklist 63 tulenev kohustus kohelda mitteresidentid äriühingute poolt residentidele makstud dividende samaväärselt (vt kohtuotsused, 10.2.2011, Harribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 60, ja 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 38).

- 164 Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et õigus saada tagasi maks, mis on liikmesriigis liidu õigusnorme rikkudes sisse nõutud, tuleneb selliste liidu õigusnormidega õigussubjektidele antud õigustest, mis sellised maksud keelavad, ja täiendab neid õigusi, nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus, mistõttu liikmesriigid on põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma liidu õigust rikkudes sissenõutud maksu (vt kohtuotsus, 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 165 Liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude tagasisaamise õiguse ainus erand puudutab olukorda, kus maksukohustuslane kannab alusetult tasutud maksu vahetult edasi teisele isikule (vt kohtuotsused, 6.9.2011, Lady & Kid jt, C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 18, ja 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punktid 72 ja 74).
- 166 Pealegi on Euroopa Kohus selgitanud, et kui liikmesriik on maksu sisse nõudnud liidu õigust rikkudes, on õigussubjektidel õigus mitte ainult alusetult sissenõutud maksu, vaid ka selliste summade tagastamisele, mis on sellele riigile makstud või mille ta on kinni pidanud otseses seoses nimetatud maksuga (vt kohtuotsus, 15.10.2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 167 Sellest järeldeb, et Portugali ametiasutused on kohustatud tagastama koos intressiga summad, mis on sisse nõutud, rikkudes ELTL artikleid 63 ja 65, EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artiklit 34 ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artiklit 31.
- 168 Need summad vastavad SECILi makstud summa ja selle summa vahele, mille ta oleks pidanud maksma CIRC artikli 46 lõike 1, artikli 46 lõike 8 või artikli 46 lõike 11 alusel, kui põhikohtuasjas sellistel asjaoludel, nagu esinevad põhikohtuasjas, oleks Ciments de Gabès ja Ciments de Siblinge'i jaotatud dividende peetud Portugalis asuva äriühingu jaotatud dividendideks.
- 169 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule seoses tagajärgedega, mis kaasnevad ELTL artiklite 63–65 ning EÜ ja Tuneesia vahelise ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu tõlgendusega põhikohtuasjas, vastata, et:
- kui selle liikmesriigi ametiasutused, mille resident on dividende saav äriühing, võivad saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud, siis saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 1 või artikli 46 lõike 8 alusel on ELTL artiklitega 63 ja 65 ning EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 vastuolus, ilma et Portugali Vabariik saaks selles osas tugineda ELTL artikli 64 lõikele 1;
  - ELTL artiklitega 63 ja 65, EÜ ja Tuneesia vahelise lepingu artikli 34 lõikega 1 ning EÜ ja Liibanoni vahelise lepingu artikliga 31 on vastuolus dividende saanud äriühingu maksustatavast summast saadud dividendide osalise mahaarvamise keelamine CIRC artikli 46 lõike 11 alusel, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Tuneesias või Liibanonis, mille resident see äriühing on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kusjuures Portugali Vabariik ei saa selles osas tugineda ELTL artikli 64 lõikele 1;
  - summad, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes, tuleb maksukohustuslasele tagastada koos intressiga.

## Kohtukulud

170 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseks seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

### 1. ETL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et:

- Portugalis asuv äriühing, kes saab dividende vastavalt Tuneesias ja Liibanonis asuvatelt äriühingutelt, saab ETL artiklile 63 tuginedes vaidlustada nende dividendide sellise maksustamise nimetatud liikmesriigis, mis põhineb õigusnormidel, mis ei ole mõeldud kohaldamiseks ainuüksi olukorras, kus dividende saanud äriühingul on otsustav mõju dividende jaotava äriühingu üle;
- sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentist äriühing võib dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on kolmanda riigi resident, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, mis põhimõtteliselt on ETL artikliga 63 keelatud;
- saadud dividendide maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) 2009. aastal kehtinud redaktsiooni artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada kolmandalt riigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas viimasena nimetatud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
- osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku nimetatud redaktsiooni artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust riigis, mille resident ta on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

### 2. ETL artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et:

- kuna maksusoodustusi reguleeriva õigusakti (Estatuto dos Benefícios Fiscais) 2009. aastal kehtinud redaktsiooni artikli 41 lõike 5 punktis b ette nähtud lepinguliste investeeringute maksusoodustuste korra ning sama õigusakti artiklis 42 ette nähtud Aafrika riikidest, kus portugali keel on riigikeel, ja Ida-Timorist pärit dividendide suhtes kehtiva korra kehtestamine ei muutnud õiguslikku raamistikku, mis puudutab Tuneesiast ja Liibanonist saadud dividendide käsitamist, siis ei mõjuta nende kordade vastuvõtmine seda, et neis kolmandates riikides asuvate äriühingute jaotatud dividendide maksustamisel täieliku või osalise mahaarvamise võimaluse välistamist käsitatakse olemasoleva piiranguna;
- liikmesriik loobub ETL artikli 64 lõikes 1 ette nähtud võimalusest siis, kui ta olemasolevaid õigusakte formaalselt kehtetuks tunnistamata või muutmata sõlmib sellise rahvusvahelise lepingu nagu assotsiatsioonileping, mis vahetut õigusmõju omava sättega

näeb ette mõne ELTL artikli 64 lõikes 1 nimetatud kapitaliliigi liberaliseerimise; õigusliku raamistiku selline muutmine tuleb seega ELTL artikli 64 lõikele 1 tuginemise võimalust puudutavate tagajärgede osas võrdsustada uute õigusnormide kehtestamisega, mis põhinevad varasema regulatsiooniga võrreldes uutel alustel.

3. Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel, mis on sõlmitud Brüsselis 17. juulil 1995 ning Euroopa Ühenduse ja Euroopa Sõe- ja Teraseühenduse nimel heaks kiidetud nõukogu ja komisjoni 26. jaanuari 1998. aasta otsusega 98/238/EÜ, ESTÜ, artikli 34 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et:

- sellel on vahetu õigusmõju ja sellele tuginedes saab niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus Portugali residentist äriühing saab dividende Tuneesia residentist äriühingult otseinvesteeringu tõttu, mille ta on teinud dividende jaotavasse äriühingusse, vaidlustada nende dividendide maksustamise Portugalis;
- sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residentist äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residentist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Tuneesia resident, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis otseinvesteeringute puhul ja konkreetselt nendest investeeringutest saadava kasumi päritoluriiki ülekandmisel on selle lepingu artikli 34 lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud;
- selle sätte toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole nimetatud lepingu artikliga 89 piiratud;
- saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku 2009. aasta redaktsiooni artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
- osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku nimetatud redaktsiooni artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust riigis, mille resident ta on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

4. Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Liibanoni Vabariigi vahel, mis on sõlmitud Luxembourgis 17. juunil 2002 ning Euroopa Ühenduse nimel heaks kiidetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta otsusega 2006/356/EÜ, artiklit 31 tuleb tõlgendada nii, et:

- sellel on vahetu õigusmõju;

- selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis puudutab Portugalis elava isiku Liibanonis tehtud otseinvesteeringult saadud dividendide maksustamist, kuulub selle lepingu artikli 33 lõikes 2 nimetatud juhtude hulka; seega ei ole käesolevas asjas nimetatud lepingu artiklile 31 tuginemine vastuolus sama lepingu artikli 33 lõikega 1;
  - sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt liikmesriigi residendist äriühing võib saadud dividendid täielikult või osaliselt oma maksustatavast summast maha arvata, kui neid jaotab sama liikmesriigi residendist äriühing, kuid ei saa seda mahaarvamist teha, kui dividende jaotav äriühing on Liibanoni resident, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Liibanoni Vabariigi vahel artikliga 31 põhimõtteliselt keelatud;
  - selle sätte toime sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole nimetatud lepingu artikliga 85 piiratud;
  - saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku 2009. aasta redaktsiooni artikli 46 lõigete 1 ja 8 alusel võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, mis tuleneb tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest, juhul kui ilmneb, et selle liikmesriigi maksuametil, mille resident on dividende saav äriühing, on võimatu saada Liibanoni Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud;
  - osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku nimetatud redaktsiooni artikli 46 lõike 11 alusel ei saa olla põhjendatud tõhusa maksukontrolli tagamise vajadusest tuleneva ülekaaluka üldise huvi tõttu, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Liibanonis, mille resident ta on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.
5. Seoses tagajärgedega, mis kaasnevad ELTL artiklite 63–65 ning Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel, samuti Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Liibanoni Vabariigi vahel tõlgendusega põhikohtuasjas:
- kui selle liikmesriigi ametiasutused, mille resident on dividende saav äriühing, võivad saada Tuneesia Vabariigilt, mille resident on dividende jaotav äriühing, teavet, mille alusel saab kontrollida, kas neid dividende jaotanud äriühingu maksukohustuse tingimus on täidetud, siis saadud dividendide dividende saava äriühingu maksustatavast summast täieliku või osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seadustiku 2009. aasta redaktsiooni artikli 46 lõike 1 või artikli 46 lõike 8 alusel on ELTL artiklitega 63 ja 65 ning Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel artikli 34 lõikega 1 vastuolus, ilma et Portugali Vabariik saaks selles osas tugineda ELTL artikli 64 lõikele 1;
  - ELTL artiklitega 63 ja 65, Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Tuneesia Vabariigi vahel artikli 34 lõikega 1 ning Euroopa-Vahemere piirkonna lepingu assotsiatsiooni loomiseks ühelt poolt Euroopa ühenduste ja nende liikmesriikide ning teiselt poolt Liibanoni Vabariigi vahel artikliga 31 on vastuolus dividende saanud

**äriühingu maksustatavast summast saadud dividendide osalise mahaarvamise keelamine äriühingu tulumaksu seaduse nimetatud redaktsiooni artikli 46 lõike 11 alusel, juhul kui seda sätet võib kohaldada olukordades, kus ei saa kontrollida dividende jaotava äriühingu maksukohustust Tuneesias või Liibanonis, mille resident see äriühing on, ja selle kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kusjuures Portugali Vabariik ei saa selles osas tugineda ELTL artikli 64 lõikele 1;**

- **summad, mis on sisse nõutud Euroopa Liidu õigust rikkudes, tuleb maksukohustuslasele tagastada koos intressiga.**

Allkirjad