



Asia C-464/14

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin, Portugali))

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 64 artiklan sekä Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen² (jäljempänä EY–Tunisia-sopimus) 31, 34 ja 89 artiklan ja Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen³ (jäljempänä EY–Libanon-sopimus) 31, 33 ja 85 artiklan tulkintaa.

2. Toisin kuin aikaisemmissa asioissa, joissa on esitetty Euro–Välimeri-sopimusten tulkintaa koskevia kysymyksiä, nyt käsiteltävässä asiassa esitetään kysymyksiä pääomien vapaasta liikkuvuudesta, joten siinä on kyse EUT-sopimuksen määräysten ja kyseisten sopimusten määräysten samanaikaisesta soveltamisesta. Unionin tuomioistuimen pitäisi siis käsitellä ensi kertaa kysymystä, joka koskee sitä, onko jompiakumpia määräyksiä mahdollisesti sovellettava ensisijaisesti.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — EYVL L 97, s. 1.

3 — EUVL L 143, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Union oikeus

1. EUT-sopimus

3. SEUT 63 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.”

4. SEUT 64 artiklan 1 kohdassa, jolla otetaan käyttöön suojalauseke, määrätään seuraavaa:

”Mitä 63 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille. – –”

5. SEUT 65 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

- a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella;
- b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säättää pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

2. Tämän luvun määräykset eivät rajoita sellaisten sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltamista, jotka ovat sopusoinnussa perussopimusten kanssa.

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitettut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

2. EY–Tunisia-sopimus

6. EY–Tunisia-sopimuksen III osastoon, jonka otsikkona on ”Sijoittautumisoikeus ja palvelut”, sisältyvän 31 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Osapuolet sopivat sopimuksen soveltamisalueen laajentamisesta koskemaan toisen osapuolen yhtiöiden sijoittautumisoikeutta toisen osapuolen alueelle ja toisen osapuolen yhtiöiden toimittamien palvelujen vapauttamista suuntautumaan toisen osapuolen palvelujen vastaanottajille.

2. Assosiointineuvosto antaa 1 kohdassa tarkoitetun tavoitteen toteuttamiseksi tarvittavat suositukset.

Näitä suosituksia laatiessaan assosiointineuvosto ottaa huomioon vastavuoroisen suosituimmuusaseman soveltamisesta saadun kokemuksen ja [Maailman kauppajärjestön (WTO)] perustavan sopimuksen liitteenä olevan palvelukauppaa koskevan yleissopimuksen, jäljempänä GATS ja erityisesti sen V artiklan mukaiset osapuolten vastaavat velvoitteet.

3. Tämän tavoitteen toteuttamista tarkastellaan ensimmäisen kerran assosiointineuvostossa viimeistään viiden vuoden kuluttua tämän sopimuksen voimaan tulosta.”

7. Tämän sopimuksen IV osastossa, jonka otsikkona on ”Maksut, pääomat, kilpailu ja muut taloudelliset määräykset”, olevassa I luvussa, jonka otsikkona on ”Juoksevat maksut ja pääomien liikkuvuus”, olevassa 34 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. [Unioni] ja Tunisia takaavat tämän sopimuksen voimaantulosta alkaen maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaan liikkuvuuden sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamisen ja kotiuttamisen.

2. Osapuolet neuvottelevat keskenään helpottaakseen pääomien liikkuvuutta yhteisön ja Tunisian välillä ja vapauttaakseen sen täydellisesti, kun tarvittavat edellytykset on täytetty.”

8. Kyseisen sopimuksen VIII osaston otsikkona on ”Institutionaaliset määräykset, yleiset määräykset ja loppumääräykset”, ja sen 89 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Sopimuksen määräykset eivät vaikuta seuraavasti:

- laajenna toisen osapuolen verotuksen alalla myöntämiä etuja koskemaan muuta kansainvälistä sopimusta, johon tämä osapuoli on sidottu;
- estä toista osapuolta hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä;
- estä toisen osapuolen oikeutta soveltaa asiaa koskevia verolainsäädäntönsä määräyksiä verovelvollisiin, jotka asuinpaikkansa suhteen eivät ole samanlaisessa asemassa.”

3. EY–Libanon-sopimus

9. EY–Libanon-sopimuksen IV osastossa, jonka otsikkona on ”Maksut, pääoma, kilpailu ja muut taloudelliset määräykset”, olevassa 1 luvussa, jonka otsikkona on ”Juoksevat maksut ja pääomien liikkuvuus”, olevan 31 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tämän sopimuksen määräysten puitteissa ja 33 ja 34 artiklan määräysten mukaisesti [unionin] ja Libanonin välillä ei saa rajoittaa pääoman liikkuvuutta eikä syrjiä kansallisuuden tai kansalaisten asuinpaikan tai pääoman investointipaikan perusteella.”

10. Tämän sopimuksen saman 1 luvun 33 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen muiden määräysten ja muiden [unionin] ja Libanonin kansainvälisten velvollisuuksien mukaisesti 31 ja 32 artiklan määräysten soveltaminen ei rajoita osapuolten välillä tämän sopimuksen voimaantulopäivänä voimassa olevien sellaisten rajoitusten soveltamista, jotka koskevat niiden välistä pääoman liikkuvuutta, johon liittyy suora sijoitus, mukaan luettuna kiinteistöihin, sijoittautuminen, rahoituspalveluiden tarjoaminen tai arvopapereiden pääsy pääomamarkkinoille.

2. Tämä ei kuitenkaan vaikuta [unionissa] asuvien henkilöiden Libanonissa tekemien tai Libanonissa asuvien henkilöiden [unionissa] tekemien sijoitusten ja niistä mahdollisesti saadun voiton siirtoon ulkomaille.”

11. Kyseisen sopimuksen VIII osastoon, jonka otsikkona on ”Institutionaaliset määräykset, yleiset määräykset ja loppumääräykset”, sisältyvässä 85 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Välittömän verotuksen osalta tällä sopimuksella ei

- a) laajenneta verotukseen liittyviä etuja, joita jompikumpi osapuoli on sitä sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä myöntänyt;
- b) estetä toista osapuolta hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä;
- c) rajoiteta kummankaan osapuolen oikeutta soveltaa asianmukaisia verolainsäädäntönsä määräyksiä verovelvollisiin, jotka eivät ole samanlaisessa asemassa erityisesti asuinpaikkansa vuoksi.”

B Kansainvälinen julkisoikeus

12. Valtiosopimusoikeutta koskevan, 23.5.1969 allekirjoitetun Wienin yleissopimuksen (Yhdistyneiden Kansakuntien sopimuskokoelma, osa 1155, s. 331; jäljempänä Wienin yleissopimus) 1 artiklan, jonka otsikko on ”Tämän yleissopimuksen soveltamisala”, mukaan kyseistä yleissopimusta sovelletaan valtioiden välisiin valtiosopimuksiin.

13. Kyseisen yleissopimuksen 30 artiklassa, jonka otsikkona on ”Perättäisten, samaa asiaa koskevien valtiosopimusten soveltaminen”, määrätään seuraavaa:

”1. Jollei Yhdistyneiden Kansakuntien peruskirjan 103 artiklasta muuta johdu, määräytyvät niiden valtioiden oikeudet ja velvollisuudet, jotka ovat osapuolina perättäisissä, samaa asiaa koskevissa valtiosopimuksissa, seuraavien kappaleiden mukaisesti.

– –

3. Milloin kaikki aikaisemman valtiosopimuksen osapuolet ovat myös myöhemmän valtiosopimuksen osapuolina, mutta aikaisempi valtiosopimus ei ole päättynyt tai sen soveltaminen 59 artiklan mukaisesti keskeytynyt, tätä aikaisempaa valtiosopimusta sovelletaan vain siltä osin kuin sen määräykset ovat sopusoinnussa myöhemmän valtiosopimuksen määräysten kanssa.

4. Milloin aikaisemman valtiosopimuksen kaikki osapuolet eivät ole myöhemmän valtiosopimuksen osapuolina:

- a) sovelletaan valtioiden välillä, jotka ovat osapuolina molemmissa valtiosopimuksissa, 3 kappaleessa olevaa sääntöä;
- b) valtion, joka on osapuolena molemmissa valtiosopimuksissa, ja valtion, joka on osapuolena vain toisessa valtiosopimuksista, keskinäiset oikeudet ja velvollisuudet määräytyvät sen valtiosopimuksen mukaan, jossa molemmat ovat osapuolina.”

C Portugalin lainsäädäntö

14. Yhteisöverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, jäljempänä CIRC), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 46 §:ssä, jonka otsikkona oli ”Jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen”, säädettiin seuraavaa:

”1. Laskettaessa sellaisten kaupallisten yhtiöiden, kaupallisiksi yhtiöiksi perustettujen siviiliyhtiöiden, osuuskuntien ja julkisten yritysten, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa, verotettavaa voittoa jaettujen voittojen suuruiset veron perusteeseen sisältyvät tulot vähennetään, kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) voitot jakaneen yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa ja yhtiö on velvollinen maksamaan oikeushenkilöiden tuloveroa [jäljempänä yhteisövero] eikä ole saanut siitä vapautusta tai se on velvollinen maksamaan 7 §:ssä tarkoitettua veroa;
- b) voitot vastaanottaneeseen yhtiöön ei sovelleta 6 §:ssä säädettyä järjestelmää, jossa osakkaita verotetaan yhtiön sijasta;
- c) voitot vastaanottanut yhtiö omistaa suoraan vähintään 10 prosentin tai hankinta-arvoltaan vähintään 20 000 000 euron suuruisen osuuden voitot jakaneesta yhtiöstä, ja kyseinen osuus on säilynyt sen omistuksessa keskeytyksettä voittojen käyttöönantopäivää edeltäneen vuoden ajan tai, jos osuus on ollut sen omistuksessa lyhemmän aikaa, osuuden on säilyttävä sen omistuksessa riittävän kauan, jotta kyseinen aika täyttyy.

--

5. Edellä olevan 1 momentin säännöksiä sovelletaan myös Portugalissa asuvaan yhtiöön, joka omistaa edellä mainituin edellytyksin osuuden jossain toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä, jos molemmat näistä yhtiöistä täyttävät [eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6)] 2 artiklassa säädetyt vaatimukset.

6. Edellä olevien 1–5 momentin säännöksiä sovelletaan myös veron perusteeseen sisältyviin tuloihin, jotka vastaavat jaettuja voittoja, jotka ovat kohdistettavissa Portugalissa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu Euroopan unionin jossakin toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle, joka omistaa näissä momenteissa tarkoitettujen edellytysten mukaisesti osuuden jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä, jos nämä kaksi yhtiötä täyttävät direktiivin 90/435 2 artiklassa tarkoitettut vaatimukset ja edellytykset.

--

8. Edellä olevassa 1 momentissa tarkoitettu vähennys on vain 50 prosenttia seuraavista verotettavaan voittoon sisältyvistä tuloista:

- a) jaetut voitot, jos jokin tämän momentin b ja c kohdassa säädetyistä vaatimuksista ei täyty, sekä kun kyseessä ovat tulot, joita osakas saa yhteisöltä osakassopimuksen perusteella, jos 1 momentin a kohdassa säädetty edellytys kuitenkin täyttyy.
- b) voitot, jotka jakaa jossain muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva yhtiö, jos yhtiö täyttää direktiivin 90/435 2 artiklassa säädetyt edellytykset eikä kumpikaan 1 momentin c kohdan edellytyksistä täyty.

--”

15. Investoinnille myönnettävistä veroeduista, jotka perustuvat Portugalin valtion ja verovelvollisen tekemään sopimukseen, säädettiin veroetuja koskevan säännösten (Estatuto dos Benefícios Fiscais, jäljempänä EBF) 41 §:n 5 momentin b kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, seuraavaa:

”5. – – sijoitushankkeiden toteuttajille voidaan myöntää seuraavat veroedut:

– –

b) taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen CIRC:n 46 §:ssä säädetyn edellytyksin sopimuskauden ajan, kun sijoitus tehdään perustamalla tai hankkimalla ulkomaisia yhtiöitä.”

16. EBF:n 42 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, säädettiin otsikolla ”Afrikan maassa, jonka virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorin demokraattisessa tasavallassa asuvien yhtiöiden jakamien voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen”, seuraavaa:

”1. [CIRC:n] 46 §:n 1 momentin mukaista vähennystä sovelletaan voittoihin, joita Afrikan maassa, jonka virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorissa asuvat tytäryhtiöt jakavat Portugalissa asuville yhtiöille, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) voitot vastaanottava yritys on velvollinen maksamaan [yhteisöveroa] eikä ole saanut siitä vapautusta, ja tytäryhtiö on velvollinen maksamaan [yhteisöveroa] vastaavaa veroa eikä se ole saanut siitä vapautusta;
- b) voitot vastaanottava yhtiö on omistanut suoraan vähintään 25 prosentin osuuden tytäryhtiön pääomasta vähintään kahden vuoden ajan;
- c) jaetut voitot ovat peräisin tytäryhtiön voitoista, joista on kannettu vähintään 10 prosentin suuruinen vero, eivätkä ne ole peräisin toiminnasta, josta syntyy passiivisia tuloja, kuten rojalteja, luovutusvoittoja ja muita arvopapereista saatavia tuloja; muualla kuin yhtiön asuinmaassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavia tuloja; vakuutustoiminnasta saatavia tuloja, jotka ovat peräisin pääosin muussa kuin yhtiön asuinmaassa sijaitsevaan omaisuuteen liittyvistä vakuutuksista tai sellaisille henkilöille myönnettyistä vakuutuksista, jotka eivät asu kyseisellä alueella, sekä pääosin muualle kuin kyseisen alueen markkinoille suuntautuvaan pankkitoimintaan liittyvästä toiminnasta saatavia tuloja.”

17. Lissabonissa 24.2.1999 allekirjoitetun Portugalin tasavallan ja Tunisian tasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tuloverotuksen alalla tehdyn sopimuksen⁴ 10 artiklassa, jonka otsikkona on ”Osingot” ja joka kuuluu III lukuun, jonka otsikkona on ”Tuloverotus”, määrätään seuraavaa:

”1. Osingoista, jotka sopimusvaltiossa asuva yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle, voidaan kantaa vero tässä toisessa valtiossa.

2. Osingoista voidaan kuitenkin kantaa vero myös siinä sopimusvaltiossa, jossa osingot maksava yhtiö asuu, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos osinkojen saaja on niiden tosiasiallinen edunsaaja, siten määrättävä vero ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia osinkojen bruttomäärästä.

– –”

4 — Diário da República I, A-sarja, nro 77, 31.3.2000, s. 1411.

18. Tämän sopimuksen 25 artiklassa, jonka otsikkona on ”Tietojen vaihto” ja joka kuuluu V lukuun, jonka otsikkona on ”Erityismääräykset”, määrätään seuraavaa:

”1. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vaihtavat keskenään tietoja, jotka ovat tarpeellisia tämän sopimuksen määräysten tai sopimusvaltioiden sopimuksessa tarkoitettuja veroja koskevan kansallisen lainsäädännön soveltamiseksi, mikäli tämän lainsäädännön mukainen verotus ei ole sopimuksen vastainen. Edellä 1 artikla ei rajoita tietojen vaihtoa. Sopimusvaltion vastaanottamat tiedot pidetään salassa samalla tavoin kuin tiedot, jotka saadaan kyseisen valtion kansallisen lainsäädännön mukaisesti, ja ne voidaan antaa vain henkilöille tai viranomaisille (mukaan lukien tuomioistuimet ja hallintoelimet), joita sopimuksessa tarkoitettujen verojen määrääminen tai verojen periminen, näitä veroja koskevat vahvistus- tai täytäntöönpanomenettelyt taikka näihin veroihin liittyvästä muutoksenhausta tehtävät päätökset koskevat. Nämä henkilöt tai viranomaiset saavat käyttää tällaisia tietoja ainoastaan edellä mainittuihin tarkoituksiin. Ne saavat ilmoittaa tiedot julkisissa tuomioistuinkäsittelyissä tai tuomioistuinratkaisussa.

2. Tämän artiklan 1 kappaleen määräysten ei missään tapauksessa katsota velvoittavan sopimusvaltiota

- a) ryhtymään hallintotoimiin, jotka ovat vastoin sen tai toisen sopimusvaltion lainsäädäntöä ja hallintokäytäntöä;
- b) antamaan tietoja, joita sen tai toisen sopimusvaltion lainsäädännön mukaan tai säännönmukaisen hallintomenettelyn puitteissa ei voida hankkia;
- c) antamaan tietoja, jotka paljastaisivat liike- tai ammattisalaisuuden tai elinkeinotoiminnassa käytetyn menettelytavan taikka tietoja, joiden ilmaiseminen olisi vastoin yleistä järjestystä.”

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19. SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (jäljempänä SECIL) on Portugalin oikeuden mukaisesti perustettu osakeyhtiö, jonka kotipaikka on Outão (Portugali). Siihen sovelletaan verotuksessa konsernien erityisverotusjärjestelyä.

20. SECIL on vuonna 1930 perustettu sementintuottaja. Vuonna 2009 se omisti 98,72 prosenttia Société des Ciments de Gabès SA -nimisen yhtiön (jäljempänä Ciments de Gabès), jonka kotipaikka on Tunis (Tunisia), osakepääomasta, sekä 51,05 prosenttia Ciments de Siblinge, S.A.L. -nimisen yhtiön (jäljempänä Ciments de Siblinge), jonka kotipaikka on Beirut (Libanon), osakepääomasta.

21. Vuonna 2009 SECIL sai 6 288 683,39 euron suuruiset osingot Ciments de Gabèsilta ja 2 022 478,12 euron suuruiset osingot Ciments de Siblingelta.

22. Sen jälkeen kun kummaltakin SECILin tytäryhtiöltä oli kannettu vero, toiselta Tunisiassa ja toiselta Libanonissa, se ilmoitti osingot Portugalissa, missä niihin ei sovellettu mitään taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä tai lieventämistä koskevaa mekanismia.

23. SECIL joutui siten maksamaan Fazenda públicaalle (Portugalin veroviranomainen) yhteensä 4 587 208,20 euron suuruisen yhteisöveron.

24. SECIL teki 29.5.2012 oikaisuvaatimuksen Setúbalin verojohtajalle (Diretor de Finanças de Setúbal) perustellen vaatimustaan sillä, että Ciments de Gabèsilta ja Ciments de Siblingelta saaduista osingoista kannettu vero oli lainvastainen, koska Portugalin lainsäädäntö oli ristiriidassa EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten sekä EUT-sopimuksen kanssa siltä osin kuin siinä oli suljettu pois taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sääntöjen soveltaminen.

25. Oikaisuvaatimus hylättiin 10.10.2012 tehdyllä päätöksellä, joka annettiin SECILille tiedoksi 17.10.2012 päivätyllä kirjeellä.

26. SECIL nosti kyseisestä päätöksestä Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin, Portugali) kanteen, jossa se vetosi lähinnä siihen, että Portugalin veroviranomaisten kieltäytyminen soveltamasta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa järjestelyä, joka oli voimassa Portugalissa verovuonna 2009 ja josta säädetään CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentissa sekä EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa ja 45 §:ssä, ei ollut kansainvälisen julkisoikeuden eikä Euroopan unionin oikeuden mukaista, koska tätä järjestelyä sovellettiin vain voittoihin, joita jakoivat yhtiöt, joiden verotuksellinen asuinpaikka oli Portugalissa, unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltiossa, sellaisessa Afrikan maassa, jonka virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorissa. SECILin mukaan tällainen Tunisiasta ja Libanonista peräisin olevien voittojen erilainen kohtelu oli ristiriidassa EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten sekä SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa.

27. Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [EY–Tunisia-sopimuksen] 31 artikla selkeä, täsmällinen ja ehdoton oikeussääntö ja näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava sijoittautumisvapautta?
- 2) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisen määräyksen mukaisella sijoittautumisvapaudella [SECILin] väittämät seuraukset, eli onko sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia osinkoihin, jotka se on saanut tytäryhtiöltään Tunisiassa, jolloin muussa tapauksessa kyseistä oikeutta loukataan?
- 3) Onko [EY–Tunisia-sopimuksen] 34 artikla selkeä, täsmällinen ja ehdoton oikeussääntö ja näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava pääomien vapaata liikkuvuutta ja [SECILin] tekemää sijoitusta on pidettävä sen soveltamisalaan kuuluvana?
- 4) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisen määräyksen mukaisella pääomien vapaalla liikkuvuudella [SECILin] väittämät seuraukset, eli onko sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia osinkoihin, jotka [SECIL] on saanut tytäryhtiöltään Tunisiassa?
- 5) Vaikuttaako [EY–Tunisia-sopimuksen] 89 artikla siihen, vastataanko edellisiin kysymyksiin myöntävästi?
- 6) Onko [Ciments de Gabèsin] jakamien osinkojen rajoittava kohtelu perusteltua, kun otetaan huomioon, ettei Tunisian tasavallan kanssa ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY [EYVL L 336, s. 15] mukaista yhteistyösopimusta?
- 7) Muodostavatko [EY–Libanon-sopimuksen] 31 artiklan ja 33 artiklan 2 kohdan määräykset yhdessä luettuina selkeän, täsmällisen ja ehdottoman oikeussäännön ja ovatko ne näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että tässä tapauksessa sovelletaan pääomien vapaata liikkuvuutta?
- 8) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisellä pääomien vapaalla liikkuvuudella [SECILin] väittämät seuraukset, eli onko CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia sovellettava osinkoihin, jotka se on saanut tytäryhtiöltään Libanonissa?
- 9) Vaikuttaako Libanonin kanssa tehdyn sopimuksen 85 artikla siihen, vastataanko edellisiin kysymyksiin myöntävästi?

- 10) Onko [Ciments de Siblinen] jakamien osinkojen rajoittava kohtelu perusteltua, kun otetaan huomioon, ettei Libanonin tasavallan kanssa ole tehty direktiivin 77/799 mukaista yhteistyösopimusta?
- 11) Sovelletaanko nyt käsiteltävässä asiassa EY 56 artiklaa (josta on tullut SEUT 63 artikla) ja, jos sovelletaan, merkitseekö tässä määräyksessä vahvistettu pääomien vapaa liikkuvuus sitä, että [Ciments de Gabèsin] ja [Ciments de Siblinen] tilikauden 2009 aikana [SECILille] jakamiin osinkoihin on sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia tai vaihtoehtoisesti saman pykälän 8 momentissa säädettyä osittain vähentämisen mekanismia?
- 12) Vaikka katsottaisiin, että pääomien vapaata liikkuvuutta on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa, onko perusteltua jättää soveltamatta Portugalin laissa kyseisenä ajankohtana taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai lieventämiseksi vahvistettuja mekanismeja siksi, ettei Tunisian tasavallan ja Libanonin tasavallan kanssa ole tehty direktiivin 77/799 mukaista yhteistyösopimusta?
- 13) Estääkö EY 57 artiklan 1 kohdan (josta on tullut SEUT 64 artikla) suojalauseke pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen [SECILin] väittämine seurauksineen?
- 14) Onko EY 57 artiklan 1 kohdan (josta on tullut SEUT 64 artikla) suojalauseketta jätettävä soveltamatta, koska myöhemmin on otettu käyttöön EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetty sopimusluonteisten sijoitusten veroetua koskeva järjestely ja EBF:n 42 §:ssä säädetty järjestely, joka koskee Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, ja Itä-Timorista peräisin olevia osinkoja?”

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

28. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 8.10.2014. SECIL, Portugalin, Kreikan ja Ruotsin hallitukset sekä Euroopan komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautuksensa.

29. Osapuolia kehoitettiin unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 61 artiklan 1 kohdan nojalla vastaamaan unionin tuomioistuimen kysymyksiin, jotka koskivat EUT-sopimuksen ja Euro–Välimeri-sopimusten välistä suhdetta, ja ne noudattivat kehotusta.

30. Istunto, jossa SECIL, Portugalin hallitus ja komissio esittivät suulliset huomautuksensa, pidettiin 18.11.2015.

V Asian tarkastelu

A Alustavia huomautuksia

31. Nyt käsiteltävään ennakkoratkaisupyyntöön liittyy siinä mielessä varsin harvinainen erityispiirre unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, että siinä esitetään ongelma, joka liittyy EUT-sopimuksen ja Euro–Välimeri-sopimusten määräysten eli SEUT 49, SEUT 63 ja SEUT 64 artiklan sekä EY–Tunisia-sopimuksen 31, 34 ja 89 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31, 33 ja 85 artiklan samanaikaiseen sovellettavuuteen.

32. Tässä yhteydessä on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sopimus, jonka unioni on tehnyt yhden tai useamman kolmannen valtion kanssa, on unionin osalta SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitettu unionin toimielimen toimi, kyseisen sopimuksen määräykset ovat sopimuksen voimaantulosta lähtien erottamaton osa unionin oikeusjärjestystä ja unionin tuomioistuin on tässä oikeusjärestyksessä toimivaltainen antamaan ennakkoratkaisun tämän sopimuksen tulkinnasta.⁵

33. Tällä perusteella unionin tuomioistuimella on ollut jo useampi tilaisuus vastata ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka koskevat Euro-Välimeri-sopimusten eli ETY-Algeria-,⁶ EY-Marokko-,⁷ EY-Israel- ja EY-PLO-,⁸ EY-Libanon-,⁹ EY-Egypti-¹⁰ ja EY-Tunisia-sopimusten¹¹ määräysten tulkintaa.

34. Missään näistä asioista ei ole kuitenkaan esitetty kysymystä EUT-sopimuksen ja Euro-Välimeri-sopimusten määräysten samanaikaisesta sovellettavuudesta.

35. Sama pätee asioihin, joissa on esitetty ETY-Kreikka-¹² ETY-Turkki-¹³ ja EY-Unkari-assosiaatiosopimusten¹⁴ sekä EY-Venäjä-kumppanuus- ja yhteistyösopimuksen¹⁵ tulkintaa koskevia kysymyksiä.

5 — Ks. tuomio Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, 3–6 kohta), joka koskee Ateenassa 9.7.1961 allekirjoitettua Euroopan talousyhteisön ja Kreikan välistä assosiointisopimusta, joka tehtiin yhteisön nimissä 25.9.1961 tehdyllä neuvoston päätöksellä 63/106/ETY (EYVL L 26, s. 293; jäljempänä ETY–Kreikka-assosiointisopimus); tuomio Demirel (12/86, EU:C:1987:400, 7 kohta), joka koskee Ankarassa 12.9.1963 allekirjoitettua Euroopan talousyhteisön ja Turkin välistä assosiointisopimusta, joka tehtiin yhteisön nimissä 23.12.1963 tehdyllä neuvoston päätöksellä 64/732/ETY (EYVL 1964 L 217, s. 3685; jäljempänä ETY–Turkki-assosiointisopimus); tuomio Andersson ja Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, 26 ja 27 kohta); tuomio Ospelt ja Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, 27 kohta) sekä tuomio Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, 19 kohta), jotka koskevat 2.5.1992 allekirjoitettua Euroopan talousalueesta tehtyä sopimusta (EYVL 1994 L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus), joka hyväksyttiin Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan, Islannin tasavallan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan, Norjan kuningaskunnan, Ruotsin kuningaskunnan ja Sveitsin valaliiton välisen Euroopan talousalueesta koskevan sopimuksen tekemisestä 13.12.1993 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 94/1/EHTY, EY (EYVL 1994, L 1, s. 1).

6 — Ks. Algerissa 26.4.1976 allekirjoitettu ja yhteisön puolesta 26.9.1978 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2210/78 (EYVL L 263, s. 1) hyväksytty Euroopan talousyhteisön ja Algerian demokraattisen kansantasavallan yhteistyösopimus, jota unionin tuomioistuin tarkasteli tuomiossa Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) ja tuomiossa Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13).

7 — Ks. Rabatissa 27.4.1976 allekirjoitettu ja 26.9.1978 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2211/78 yhteisön puolesta hyväksytty Euroopan talousyhteisön ja Marokon kuningaskunnan välinen yhteistyösopimus (EYVL L 264, s. 1), joka on korvattu Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Marokon kuningaskunnan välistä assosiointia koskevalla Euro-Välimeri-sopimuksella, joka allekirjoitettiin Brysselissä 26.2.1996 ja hyväksyttiin kyseisten yhteisöjen nimissä 24.1.2000 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 2000/204/EY, EHTY (EYVL L 70, s. 1). Näistä sopimuksista esitettiin ennakkoratkaisupyyntöjä asioissa, joissa annettiin tuomio Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) ja tuomio Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549) sekä määräys Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) ja määräys El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215).

8 — Ks. Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Israelin valtion välisen assosioinnin perustava Euro-Välimeri-sopimus, joka allekirjoitettiin Brysselissä 20.11.1995 (EYVL 2000, L 147, s. 3) sekä Euroopan yhteisön sekä Länsirannan ja Gazan alueen palestiinalaishallinnon puolesta toimivan Palestiinan vapautusjärjestön (PLO) väliaikainen Euro-Välimeri-assosiaatiosopimus kaupasta ja yhteistyöstä, joka allekirjoitettiin Brysselissä 24.2.1997 (EYVL 1997 L 187, s. 3). Näistä sopimuksista esitettiin ennakkoratkaisupyyntö asiassa, jossa annettiin tuomio Brita (C-386/08, EU:C:2010:91).

9 — Unionin tuomioistuin on jo tarkastellut EY-Libanon-sopimusta määräyksessä Mugraby v. neuvosto ja komissio (C-581/11 P, EU:C:2012:466) ja unionin yleinen tuomioistuin määräyksessä Mugraby v. neuvosto ja komissio (T-292/09, EU:T:2011:418).

10 — Ks. Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Egyptin arabitasavallan välisen assosiaation perustava Euro-Välimeri-sopimus, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 25.6.2001 ja hyväksyttiin 21.4.2004 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2004/635/EY (EUVL L 304, s. 38). Tästä sopimuksesta esitettiin ennakkoratkaisupyyntö asiassa, jossa annettiin tuomio Helm Dügemittel (C-613/12, EU:C:2014:52).

11 — EY-Tunisia-sopimuksesta on jo esitetty ennakkoratkaisupyyntö asiassa, jossa annettiin tuomio Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) ja jota tarkasteltiin tuomiossa Pigasos Alieftiki Naftiki Etairea v. neuvosto ja komissio (T-162/07, EU:T:2009:333) ja tuomiossa ICF v. komissio (T-406/08, EU:T:2013:322, 208–214 kohta).

12 — ETY-Kreikka-assosiointisopimuksesta esitettiin ennakkoratkaisupyyntö asiassa, jossa annettiin tuomio Haegeman (181/73, EU:C:1974:41).

13 — ETY-Turkki-assosiointisopimuksesta on esitetty ennakkoratkaisupyyntöjä useissa asioissa, joissa annetuista tuomioista tärkein on tuomio Demirel (12/86, EU:C:1987:400).

14 — Ks. yhdeltä puolen Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä toiselta puolen Unkarin tasavallan välinen Eurooppa-sopimus, joka tehtiin ja hyväksyttiin yhteisön nimissä 13.12.1993 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 93/742/Euratom, EHTY, EY (EYVL L 347, s. 1). Tätä sopimusta on tarkasteltu tuomiossa Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia ja ERSa (C-347/03, EU:C:2005:285); tuomiossa Sfakianakis (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92); tuomiossa Aggrover (C-173/06, EU:C:2007:612) ja määräyksessä Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (C-505/06, EU:C:2007:768).

15 — Ks. Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Venäjän federaation välinen kumppanuus- ja yhteistyösopimus, joka allekirjoitettiin Korfulla 24.6.1994 ja hyväksyttiin yhteisöjen nimissä 30.10.1997 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 97/800/EHTY, EY, Euratom (EYVL L 327, s. 1). Tätä sopimusta tarkasteltiin tuomiossa Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213).

36. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta ja ETA-sopimuksen samaa vapautta koskevien määräysten samanaikaisesta sovellettavuudesta on sitä vastoin esitetty useita ennakkoratkaisupyyntöjä¹⁶ ja nostettu kanteita.¹⁷

37. Tästä oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan ole juurikaan hyötyä nyt käsiteltävässä asiassa, koska unionin tuomioistuin on useaan kertaan todennut, että ”säännöt, joilla kielletään pääomien liikkuvuuden rajoitukset ja tästä aiheutuva syrjintä, ovat ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden välisissä suhteissa siitä riippumatta, ovatko nämä valtiot unionin vai EFTAn jäseniä, identtiset niiden sääntöjen kanssa, jotka unionin oikeudessa koskevat jäsenvaltioiden välisiä suhteita”.¹⁸

38. Koska EUT-sopimuksella ja ETA-sopimuksella tällä alalla annetun oikeudellisen suojan taso on sama, sillä ei ole juurikaan merkitystä, ovatko sovellettavat määräykset EUT-sopimuksen vai ETA-sopimuksen määräyksiä. Tästä syystä kysymys siitä, oliko näiden määräysten välillä hierarkia tai etusijajärjestys, ei tullut esiin asioissa, joissa sovellettiin samanaikaisesti EUT-sopimusta ja ETA-sopimusta.

39. Tilanne ei ole tällainen nyt käsiteltävässä asiassa, jossa EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten sovellettavat määräykset eivät ole samoja kuin EUT-sopimuksen määräykset. Mikäli yhtäältä oletetaan, että näiden sopimusten sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevilla määräyksillä on välitön vaikutus, niiden ulottuvuutta rajoittavat EY–Tunisia-sopimuksen 89 artikla ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artikla, joilla rajoitetaan kyseisten sopimusten ulottuvuutta välittömän verotuksen alalla. Toisaalta, toisin kuin EUT-sopimukseen, EY–Tunisia-sopimukseen ei sisälly suojalauseketta, jolla rajoitettaisiin pääomien vapaan liikkuvuuden ulottuvuutta, kun taas EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklaan sisältyvässä suojalausekkeessa jätetään sen soveltamisalan ulkopuolelle unioniin sijoittautuneiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden Libanonissa tekemistä sijoituksista saatujen voittojen siirtäminen ulkomaille.

40. Saattaa siis tulla esiin kysymys siitä, sulkeeko EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten määräysten soveltaminen pois EUT-sopimuksen määräysten soveltamisen tai päinvastoin.

41. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”[unionin tekemät] sopimukset ovat ensisijaisia [unionin] johdetun oikeuden säädöksiin nähden”,¹⁹ ja unionin tuomioistuin on lisännyt, että ”tämä ensisijaisuus [unionin] oikeudessa ei – – koske primaarioikeutta”.²⁰

42. Kansainvälisessä julkisoikeudessa ei kuitenkaan määrätä valtioiden tekemien sopimusten välisestä hierarkiasta. Kuten näet professori Charles Rousseau on todennut, ”[koska kelseniläinen oikeusteoria, jonka mukaan alemmantasoisien oikeussäännön ristiriita ylemmänasteisen oikeussäännön kanssa johtaa joko sen mitättömyyteen tai kumottavuuteen taikka vastuussa olevalle elimelle määrättävään seuraamukseen] on tehty valtiollista oikeusjärjestystä varten elinten ja oikeussääntöjen välisen hierarkian perusteella, sillä ei voida ratkaista kansainvälisten oikeussääntöjen välisiä ristiriitoja, koska

16 — Ks. mm. tuomio Andersson ja Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307); tuomio Salzmänn (C-300/01, EU:C:2003:283); tuomio Ospelt ja Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493); tuomio Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588); tuomio Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) ja määräys projektart ym. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Ks. mm. tuomio komissio v. Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405); tuomio komissio v. Alankomaat (C-521/07, EU:C:2009:360); tuomio komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273) ja tuomio komissio v. Saksa (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Tuomio Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, 21 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Ospelt ja Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, 28 ja 32 kohta); komissio v. Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405, 44 kohta); tuomio komissio v. Alankomaat (C-521/07, EU:C:2009:360, 33 kohta) ja määräys projektart ym. (C-476/10, EU:C:2011:422, 34 ja 35 kohta).

19 — Tuomio Intertanko ym. (C-308/06, EU:C:2008:312, 42 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio komissio v. Saksa (C-61/94, EU:C:1996:313, 52 kohta); tuomio Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, 25 kohta) ja tuomio IATA ja ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, 35 kohta).

20 — Tuomio Kadi ja Al Barakat International Foundation v. neuvosto ja komissio (C-402/05 P ja C-415/05 P, EU:C:2008:461, 285 ja 308 kohta).

suurin osa kansainvälisestä oikeudesta on sopimuksiin sisältyviä sääntöjä, jotka ovat peräisin eri elimiltä ja joiden välillä ei ole hierarkkista suhdetta”,²¹ lukuun ottamatta Yhdistyneiden kansakuntien peruskirjan 103 artiklaa²² ja *ius cogens* -sääntöjä,²³ joita sovelletaan ensisijaisesti kaikkiin muihin kansainvälisen oikeuden niiden kanssa ristiriidassa oleviin oikeussääntöihin nähden.²⁴

43. Koska unionin oikeusjärjestys kuuluu kelseniläiseen oikeusteoriaan ja siinä otetaan käyttöön oikeusnormien hierarkia, jossa EUT-sopimus on ensisijainen kansainväliseen julkisoikeuteen nähden, tähän oikeusnormien hierarkiaan olisi mahdollista turvautua vain siinä tapauksessa, että sovellettavien sopimusten määräykset ovat keskenään ristiriidassa, ellei kyseessä ole näennäinen ristiriita, joka voidaan ratkaista tulkintateitse.²⁵

44. On mielestäni useita seikkoja, joiden vuoksi ei voida päätellä, että EUT-sopimuksen määräykset sekä EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimukset olisivat tällä tavoin keskenään ristiriidassa. Päinvastoin, samalla tavoin kuin tärkeitä liikkumisvapauksia koskeissa EUT-sopimuksen määräyksissä, kuten EY–Tunisia-sopimuksen 1 artiklan 2 kohdan toisessa luettelamakohdassa ja EY–Libanon-sopimuksen 1 artiklan 2 kohdan b alakohdassa todetaan, kyseisten sopimusten tavoitteena on ”vahvistaa tavaroiden, palvelujen ja pääomien kaupan asteittaisen vapauttamisen edellytykset”.

45. Kuten unionin tuomioistuin on todennut useaan kertaan, Euro–Välimeri-sopimusten ”tavoitteena on edistää sopimuspuolten välistä kattavaa yhteistyötä, jolla on tarkoitus edistää [kyseisen kolmannen valtion] taloudellista ja sosiaalista kehitystä ja sopimuspuolten välisten suhteiden lujittamista”.²⁶

46. Kun siis EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksissa otetaan käyttöön määräyksiä, joissa määrätään sijoittautumisvapaudesta ja pääomien vapaasta liikkuvuudesta, ne ovat samansuuntaisia kuin periaatteet, jotka ovat EUT-sopimuksen taustalla, eikä niillä ole tavoitteita, jotka olisivat ristiriidassa kyseisen perussopimuksen tavoitteiden kanssa.

47. Edellä mainittu ristiriita ei voi perustua myöskään EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan eikä EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan olemassaoloon.

48. Näillä määräyksillä pyritään näet vain olemaan ulottamatta muiden sopimuspuolten kansalaisiin etuja, jotka myönnetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä sopimuksissa, joita jokin Euro–Välimeri-sopimuksen sopimuspuoli on tehnyt, olemaan estämättä minkä tahansa sellaisen toimenpiteen toteuttamista ja soveltamista, jolla pyritään estämään veropetokset ja veronkierto, ja olemaan estämättä sopimuspuolten vero-oikeuden sellaisten säännösten soveltamista, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa mukaan.

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

22 — ”Jos Yhdistyneiden kansakuntien jäsenten tähän peruskirjaan ja johonkin muuhun kansainväliseen sopimukseen perustuvat velvoitukset ovat ristiriidassa keskenään, on tämän peruskirjan velvoituksilla etusija.”

23 — Wienin yleissopimuksen 53 artiklan mukaan ”valtiotosopimus on mitätön, jos se sen tekemisen aikana on ristiriidassa yleisen kansainvälisen oikeuden ehdottoman [oikeammin: pakottavan] normin kanssa”. Ks. vastaavasti myös Wienissä 21.3.1986 tehdyn valtioiden ja kansainvälisten järjestöjen välistä tai kansainvälisten järjestöjen välistä sopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 53 artikla.

24 — Ks. vastaavasti Crawford, J., *Brownlie’s Principles of Public International Law*, 8. painos, Oxford University Press, 2012, s. 22 ja 23; Matz-Lück, N., ”Conflicts between treaties”, julkaistu teoksessa Berhardt, R. ja Macalister-Smith, P. (toim.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, 4, 9 ja 10 kohta, saatavilla Internetsivuilla seuraavassa osoitteessa: <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL>.

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

26 — Tuomio Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, 29 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, 21 kohta) ja tuomio Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, 27 kohta).

49. SEUT 65 artiklan 1 kohdassa toistetaan samat tavoitteet, ja vaikka siinä ei puhuta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyistä sopimuksista, EUT-sopimuksessa ei ole mitään, mikä antaisi Tunisian tai Libanonin kansalaisille mahdollisuuden etuun, joka myönnetään Portugalin tasavallan ja jonkin muun valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa.²⁷

50. Myöskään se, että EY–Tunisia-sopimukseen ei sisälly suojalauseketta, jolla rajoitettaisiin pääomien vapaan liikkuvuuden ulottuvuutta, tai se, että EY–Libanon-sopimukseen sisältyvässä 33 artiklan suojalausekkeessa jätetään sen soveltamisalan ulkopuolelle unionissa asuvien henkilöiden Libanonissa tekemistä sijoituksista saadun voiton siirto ulkomaille, ei johda ristiriitaan SEUT 64 artiklan kanssa.

51. Tähän artiklaan sisältyvässä suojalausekkeessa, jossa sallitaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia, jotka olivat voimassa jo 31.12.1993, ei näet aseteta mitään velvoitetta pitää ne voimassa ja kielletään niiden soveltamisalan laajentaminen.

52. Kuten Ruotsin hallitus esittää unionin tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamassaan kirjallisessa vastauksessa, ei ole näin ollen tarpeen turvautua normihierarkiaan. On siis tutkittava, ovatko näiden sopimusten määräykset ainoat sovellettavissa olevat määräykset *lex posterior derogat legi priori* -periaatteen perusteella.

53. Sen lisäksi, että kyseessä on yleinen oikeusperiaate, jonka olemassaolon unionin oikeudessa ovat tunnustaneet useat unionin tuomioistuimen julkisasiamiehet,²⁸ kyseessä on myös kansainvälisen oikeuden periaate, joka on kodifioitu Wienissä 23.5.1969 tehdyn valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen²⁹ 30 artiklan 1, 3 ja 4 kappaleessa.

54. Mielestäni Wienin yleissopimuksen 30 artiklan 3 kappaleessa kodifioitu sääntö on sovellettavissa nyt käsiteltävässä asiassa,³⁰ mikä merkitsee sitä, että on määritettävä, kumpiko näistä sopimuksista on tehty ensin.

27 — Ks. vastaavasti tuomio D. (C-376/03, EU:C:2005:424, 58–63 kohta), jossa todettiin, että "[SEUT 63] ja [SEUT 65] artiklan kanssa ristiriidassa ei ole se, että – kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräys ei – ulotu koskemaan kyseisen sopimuksen ulkopuolisen jäsenvaltion asukasta" (63 kohta). Kuten kyseisen tuomion 55 kohdassa todettiin tuomion Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438) 59 kohtaan nojautuen, "on kuitenkin tilanteita, joissa kahdenvälisen sopimuksen mukaiset edut voidaan ulottaa tuon sopimuksen ulkopuolisessa jäsenvaltiossa asuvaan". Tilanne on tällainen "tapauksessa, jossa on kyse jäsenvaltion ja kolmannen valtion välisestä sopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, kansallisen kohtelun periaate velvoittaa kyseisen sopimuksen sopimusosapuolena olevaa jäsenvaltiota myöntämään ulkomaisten yhtiöiden kiinteille toimipaikoille sopimuksessa määrätyt edut samoilla edellytyksillä kuin ne myönnetään kotimaisille yhtiöille" (56 kohta). Pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleva tapaus ei ole kuitenkaan tällainen.

28 — Ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus komissio v. neuvosto (C-110/02, EU:C:2003:667, 33 kohta); julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, 61 kohta); julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, 28 kohta); julkisasiamies Mazákin ratkaisuehdotus komissio v. Italia (C-565/08, EU:C:2010:403, 30 kohta); julkisasiamies Kokottin kannanotto uudelleenkäsitellyssä komissio v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, 48 kohta); julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, 59 kohta) sekä julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Yhdistynyt kuningaskunta v. parlamentti ja neuvosto (C-507/13, EU:C:2014:2394, 59 kohta).

29 — Ks. vastaavasti myös Wienissä 21.3.1986 tehdyn valtioiden ja kansainvälisten järjestöjen välistä tai kansainvälisten järjestöjen välistä sopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 30 artiklan 3 ja 4 kappale. Kuten unionin tuomioistuin totesi tuomion Helm Döngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52) 37 kohdassa, "kansainvälinen valtiosopimusoikeus on kodifioitu pääasiallisesti Wienin yleissopimuksessa ja – kyseisen yleissopimuksen määräyksiä sovelletaan valtion ja kansainvälisen järjestön väliseen sopimukseen, kuten Egyptin kanssa tehtyyn Euro–Välimeri-sopimukseen, siltä osin kuin nämä määräykset ilmentävät yleistä kansainvälistä tapaoikeutta". Ks. vastaavasti myös tuomio Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, 40 ja 41 kohta). Näin ollen nämä säännöt "sitovat – [unionin] toimielimiä ja ovat osa [unionin] oikeusjärjestystä" (tuomio Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, 42 kohta).

30 — Wienin yleissopimuksen 30 artiklan 3 kappaleeseen sisältyvä sääntö ei edellytä sitä, että molempien sopimusten sopimuspuolten pitäisi olla samat. Kuten kansainvälisen oikeuden toimikunta selittää huomautuksissaan, jotka koskevat sopimusoikeuden artiklojen luonnosta, (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, nide II, s. 216), päinvastoin "3 kappaleessa vahvistetaan yleissääntö, joka on sovellettavissa, jos kaikki sopimuspuolet tekevät (muiden valtioiden osallistuessa tai ilman niitä) myöhemmin sopimuksen, joka koskee samaa asiaa" (kursivointi tässä). Ks. vastaavasti myös Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. painos, Cambridge University Press, 2003, s. 381; Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003, s. 62 ja 63 ja Mus, J. B., "Conflicts between treaties in international law", *Netherlands International Law Review*, 1998, nide XLV, s. 208, erityisesti s. 219.

55. EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksia on nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisten määräysten osalta pidettävä EUT-sopimusta myöhempinä määräyksinä, vaikka sopimukset on tehty ennen Lissabonin sopimuksen voimaantuloa. EUT-sopimuksessa näet ainoastaan toistetaan aikaisemman EY:n perustamissopimuksen sanamuoto pääomien vapaan liikkuvuuden osalta. Tarkemmin sanoen kielto, jonka kohteena ovat ”kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä”,³¹ sellaisena kuin sen tunnemme tällä hetkellä, on peräisin vuodelta 1992,³² jolloin EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksia ei ollut vielä tehty.

56. Edellä esitetystä seuraa, että Wienin yleissopimuksen 30 artiklan 3 kappaleen nojalla kaikki aikaisemman sopimuksen eli EUT-sopimuksen sopimuspuolet olivat myös myöhemmin tehdyn sopimuksen eli EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten osapuolia, joten EUT-sopimuksen määräyksiä sovelletaan vain siltä osin kuin niitä ei ole korvattu EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten määräyksillä.

57. Tämä tulkinta on yhdenmukainen sen kannanoton kanssa, jonka julkisasiamies Jääskinen omaksui ratkaisuehdotuksensa *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:235) 28 kohdassa, jonka mukaan asiassa, joka nyt käsiteltävän asian tavoin kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden alaan, ”lex posterior derogat legi priori- ja lex specialis derogat legi generali -periaate näyttävät estävän [SEUT 64] artiklan 1 kohdan soveltamisen jäsenvaltioiden ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välisiin suhteisiin”. ETA-sopimuksen 40 artiklan, johon, kuten EY–Tunisia-sopimukseen, ei sisältynyt suojalauseketta, soveltaminen merkitsi siten sitä, että EUT-sopimuksen mukaista suojalauseketta ei voitu soveltaa.³³

B Ensimmäinen, toinen, kolmas ja seitsemäs ennakkoratkaisukysymys

58. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja seitsemännellä ennakkoratkaisukysymyksellään, onko yhtäältä EY–Tunisia-sopimuksen 31 artiklalla ja EY–Libanon-sopimuksen 30 artiklalla³⁴ (joissa määrätään sijoittautumisoikeudesta ja palvelujen vapaasta tarjoamisesta) sekä toisaalta EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklalla ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklalla (joissa määrätään pääomien vapaasta liikkuvuudesta) välitön vaikutus.

1. Pääasian kohteena oleva vapaus

59. Näitä kysymyksiä edeltää väistämättä kysymys siitä, kuuluuko nyt käsiteltävä asia sijoittautumisoikeuden vai pääomien vapaan liikkuvuuden alaan.

60. Vaikka kyseistä ennakkokysymystä ei ole tähän mennessä esitetty Euro–Välimeri-sopimusten yhteydessä, SEUT 49 artiklan (sijoittautumisvapaus) ja SEUT 63 artiklan (pääomien vapaa liikkuvuus) osalta on olemassa unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jota voidaan soveltaa tässä tapauksessa.

31 — SEUT 63 artiklan 1 kohta.

32 — Ks. EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla, joka lisättiin vuonna 1992 SEU G.15 artiklalla, ja jota on sovellettu 1.1.1994 alkaen.

33 — Ks. tuomion *Ospelt ja Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493) 31 kohta, jossa todettiin, että ”jäsenvaltiot eivät siis ole voineet vedota [SEUT 64] artiklaan sen kattamilla aloilla suhteessa Liechtensteinin ruhtinaskuntaan 1.5.1995 lähtien, jolloin ETA-sopimus tuli siellä voimaan. Toisin kuin Itävallan hallitus väittää, [unionin] tuomioistuimen ei siis tarvitse tutkia tämän artiklan perusteella, olivatko VGVG:hen perustuvat Itävallan ja Liechtensteinin väliset pääomien liikkuvuuden rajoitukset keskeisiltä osin voimassa jo 31.12.1993 ja voidaanko ne tämän artiklan perusteella tämän takia pitää voimassa”. Ks. vastaavasti myös tuomio *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 19–22 kohta), jossa unionin tuomioistuin sovelsi vain ETA-sopimuksen määräyksiä.

34 — Mikään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksistä ei liity EY–Libanon-sopimuksen 30 artiklaan. Koska asianosaiset viittaavat siihen, lisää sen tarkastelun täydentämiseksi.

61. Tämän oikeuskäytännön mukaan ”osinkojen verokohtelu voi kuulua sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan”.³⁵

62. Portugalin hallituksen mukaan nyt käsiteltävä asia kuuluu yksinomaan EY–Tunisia-sopimuksen 31 artiklalla ja EY–Libanon-sopimuksen 30 artiklalla käyttöön otetun sijoittautumisvapauden alaan, koska SECILillä on ratkaiseva vaikutusvalta tytäryhtiöissään Ciments de Gabèsissa ja Ciments de Siblinessa.

63. Kuten komissio kuitenkin korostaa, pääasiassa riidanalaisessa Portugalin lainsäädännössä ei erotella toisistaan osinkoja, joita Portugalissa asuva yhtiö saa sellaisen omistususuuden perusteella, joka antaa selvän vaikutusvallan osinkoja jakavan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä tämän yhtiön toiminnasta, ja osinkoja, joita saadaan sellaisen omistususuuden perusteella, joka ei anna tällaista vaikutusvaltaa.

64. ”Kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua koskevaa kansallista säännöstöä, jota ei sovelleta yksinomaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavaan yhtiöön, sitä vastoin on arvioitava suhteessa SEUT 63 artiklaan. Jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täten – riippumatta siitä, kuinka suuri omistususuus sillä on kolmanteen maahan sijoittautuneesta osinkoja jakavasta yhtiöstä – vedota tähän määräykseen riitauttaakseen kyseisen säännösten laillisuuden (ks. vastaavasti tuomio A, C-101/05, EU:C:2007:804, 11 ja 27 kohta)”.³⁶

65. Näin ollen, jos kyseessä olisi EUT-sopimus, nyt käsiteltävä asia kuuluisi pääomien vapaan liikkuvuuden alaan.

66. Vaikuttaa siltä, että tämä oikeuskäytäntö on sovellettavissa Euro–Välimeri-sopimukseen, jotka sisältävät EUT-sopimuksen tavoin sijoittautumisoikeutta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä.

67. Katson komission tavoin, että nyt käsiteltävä asia ei kuulu EY–Tunisia-sopimuksen 31 artiklassa ja EY–Libanon-sopimuksen 30 artiklassa vahvistetun sijoittautumisoikeuden alaan vaan samojen sopimusten 34 ja 31 artiklassa vahvistetun pääomien vapaan liikkuvuuden alaan. Ensimmäiseen, toiseen ja seitsemänteen kysymykseen ei siten tarvitse vastata, koska ne koskevat sijoittautumisoikeutta.

2. EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan soveltamisala

68. On tärkeää selvittää, kuuluuko pääasian kohteena oleva tapaus, joka koskee Ciments de Gabèsin ja Ciments de Siblinen osakkaalleen SECILille maksamien osinkojen verokohtelua, EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan soveltamisalaan.

69. Huomautettakoon tässä yhteydessä, että vaikka EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa todetaan yleisesti, että ”ei saa rajoittaa pääoman liikkuvuutta”, EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan mukaan tämä vapaus on voimassa vain ”sellaisen yhtiöiden suorissa investoinneissa Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamisen ja kotiuttamisen”.

35 — Tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 89 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 36 kohta); tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 33 kohta) ja tuomio Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, 30 kohta).

36 — Tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 99 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 27–30 kohta).

70. Unionin tuomioistuin on todennut tulkitessaan SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvää suorien sijoitusten käsitettä, että "[tämä käsite] koskee kaikenlaisia luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden tekemiä sijoituksia, joiden tarkoituksena on pysyvien ja suorien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja sen yrityksen välillä, jonka käyttöön pääoma annetaan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten".³⁷

71. Koska "tavoite luoda tai ylläpitää pysyviä taloudellisia yhteyksiä edellyttää, — että osakkeenomistajan omistama osakemäärä antaa sille joko kansallisen osakeyhtiölainsäädännön nojalla tai muutoin todellisen mahdollisuuden osallistua yhtiön johtamiseen tai sen valvontaan",³⁸ on mielestäni kiistatonta, että sen kaltainen sijoitus, jonka SECIL on tehnyt Ciments de Gabèsin osakepääomaan vuodesta 2000 lähtien ja joka oli 98,72 prosenttia sen osakepääomasta vuonna 2009, täyttää selvästi nämä edellytykset.

72. Samoin kansainvälisessä oikeudessa on löydettävissä samanlainen "sijoituksen" käsitteen määritelmä, jota on käytetty sijoituksiin liittyvien riitojen ratkaisua koskevassa yleissopimuksessa: "oikeuskirjallisuudessa katsotaan yleisesti, että sijoitukset edellyttävät osallistumista yhtiön pääomaan, sopimuksen täyttämisen tiettyä kestoja ja osallistumista toimintariskeihin —. [Sijoituksiin liittyvien riitojen ratkaisua koskevan yleissopimuksen] johdanto-osan perusteella tähän voidaan lisätä edellytys, joka koskee osallistumista sijoituksen vastaanottavan valtion taloudelliseen kehittämiseen".³⁹

73. Nyt käsiteltävä asia kuuluu siis EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan soveltamisalaan.

3. EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan välitön vaikutus

74. On korostettava, kuten tuomion Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) 25 kohdassa on todettu EY–Tunisia-sopimuksen 64 artiklan 1 kohdan osalta, että "vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan [unionin] kolmansien valtioiden kanssa tekemässä sopimuksessa olevalla määräyksellä on katsottava olevan välitön oikeusvaikutus, kun se sanamuotonsa sekä sopimuksen tarkoituksen ja luonteen perusteella sisältää selvän ja täsmällisen valvoitteen, jonka täytäntöönpano tai oikeusvaikutusten syntyminen ei edellytä muita toimenpiteitä".⁴⁰

75. Ensinnäkin EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa määrätään, että "[unioni] ja Tunisia takaavat — — pääoman vapaan liikkuvuuden sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamisen ja kotiuttamisen".⁴¹

76. EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa puolestaan määrätään, että "[unionin] ja Libanonin välillä ei saa rajoittaa pääoman liikkuvuutta eikä syrjiä kansallisuuden tai kansalaisten asuinpaikan tai pääoman investointipaikan perusteella".⁴²

37 — Tuomio Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, 34 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 180 ja 181 kohta) ja tuomio Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, 102 kohta).

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

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. v. Marokon kuningaskunta* (ICSID Case nro ARB/00/4) 23.7.2001 tehty päätös toimivallasta, 2002, nide 129 *Journal du droit international*, s. 196, 52 kohta. Useat välimiesoikeudet ovat omaksuneet tämän määritelmän "sijoituksen" käsitteestä. Ks. tässä yhteydessä välimiesmenettelyihin liittyvä oikeuskäytäntö, jota siteeraa Gaillard, E., "Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice", teoksessa Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., ja Wittich, S. (toim.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009, s. 403, erityisesti s. 411.

40 — Ks. vastaavasti myös tuomio Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, 30 kohta); *Wählergruppe Gemeinsam* (C-171/01, EU:C:2003:260, 53 kohta) ja tuomio Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, 21 kohta).

41 — Kursivointi tässä.

42 — Kursivointi tässä.

77. Katson SECILin ja komission tavoin, että kyseessä ovat tässä yhteydessä selkeät, täsmälliset ja ehdottomat määräykset, koska niissä vahvistetaan erittäin konkreettinen velvoite, joka koskee saavutettavaa lopputulosta, ilman että niiden täytäntöönpano edellyttäisi mitään muuta toimea.

78. Kuten Portugalin hallitus osoittaa kirjallisissa huomautuksissaan, näiden määräysten selkeys, täsmällisyys ja ehdottomuus ovat sitäkin ilmeisempiä, jos niitä verrataan nyt käsiteltävien sijoittautumisoikeudesta tehtyjen sopimusten määräyksiin, jotka ovat kiistatta luonteeltaan ohjelmallisia.

79. EY–Tunisia-sopimuksen 31 artiklaan ja EY–Libanon-sopimuksen 30 artiklaan sisältyy näet vain sopimus siitä, että sovitaan (an agreement to agree) sen suojan laajuudesta, jota on annettava unionin, Tunisian tasavallan ja Libanonin tasavallan kansalaisille. Näillä määräyksillä siis tässä mielessä ainoastaan vahvistetaan tavoite, johon osapuolet sitoutuvat pyrkimään, ja vahvistetaan menettely, jolla tämä tavoite voidaan toteuttaa.

80. Tätä päätelmää ei kyseenalaista EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 2 kohta, jossa määrätään, että ”osapuolet neuvottelevat keskenään helpottaakseen pääomien liikkuvuutta [unionin] ja Tunisian välillä ja vapauttaakseen sen täydellisesti, *kun tarvittavat edellytykset on täytetty*”.⁴³

81. Kuten komissio esittää, tämä määräys koskee näet vain muita pääoman liikkeitä kuin suoria investointeja, joista määrätään kyseisen artiklan 1 kohdassa, kuten esimerkiksi rahoituspalvelujen tarjoamista ja arvopapereiden hyväksymistä pääomamarkkinoille. Koska nyt käsiteltävä asia koskee kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitettua suoraa investointia, sen 2 kohdalla ei ole merkitystä saman artiklan 1 kohdan välittömän vaikutuksen kannalta.

82. Mitä tulee toiseksi EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksiin, joiden 1 artiklan 1 kohdassa pannaan täytäntöön se, mitä todettiin tuomion Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) 27 kohdassa, niiden tavoitteesta ja luonteesta voidaan mielestäni todeta, että se, että näillä määräyksillä perustetaan yhtäältä unionin ja sen jäsenvaltioiden ja toisaalta Tunisian tasavallan ja Libanonin tasavallan välinen assosiaatiojärjestely, on yksi lisäperuste hyväksyä se, että niiden tavoite ja luonne sopivat yhteen kyseisten EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan välittömän vaikutuksen kanssa.

83. Näistä syistä katson SECILin, Ruotsin hallituksen ja komission tavoin, että EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklalla ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklalla on välitön vaikutus, johon SECIL voi vedota ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

C Viides ja yhdeksäs ennakkoratkaisukysymys

84. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii viidennellä ja yhdeksännellä kysymyksellään rajaamaan EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan ulottuvuutta saadakseen selville, kuuluuko niiden soveltamisalaan pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita sellaisilta yhtiöiltä saatavien osinkojen täysimääräistä eikä osittaista vähentämistä, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee unionin tai ETA:n ulkopuolella.

85. EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan a alakohdassa määrätään, että nämä sopimukset eivät laajenna etuja, joita jäsenvaltio myöntää verotuksen alalla kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella.

43 — Kursivointi tässä.

86. Katson, toisin kuin Portugalin hallitus, joka vastaa kysymykseen EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan ensimmäisen luetelmakohdan osalta Tunisian tasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi allekirjoittamansa sopimuksen perusteella, komission tavoin, että tämän määräyksen tavoitteena on välttää se, että Portugalin tasavallan jonkin *muun* valtion kuin Tunisian tasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemässä sopimuksessa vahvistettua sääntöä laajennettaisiin koskemaan Tunisiassa asuvia, joiden asuinvaltio ei ole sopimuspuolena viimeksi mainitussa sopimuksessa.

87. SECIL ei vaadi kuitenkaan etua, joka myönnetään Portugalin tasavallan jonkin muun valtion kuin Tunisian tasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemällä sopimuksella.

88. Sama pätee EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan a alakohtaan.

89. EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan toisessa luetelmakohdassa ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan b alakohdassa sallitaan se, että näiden sopimusten osapuolet toteuttavat minkä tahansa toimenpiteen, jolla on tarkoitus estää veropetos tai veronkierto, tai soveltavat sitä.

90. Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei viitata millään tavoin veropetokseen eikä veronkiertoon, näitä määräyksiä ei kuitenkaan voida soveltaa.

91. EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan kolmannessa luetelmakohdassa ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan c alakohdassa sallitaan vielä se, että Portugalin veroviranomaiset soveltavat verolainsäädäntönsä asiaa koskevia säännöksiä verovelvollisiin, jotka eivät ole samassa tilanteessa asuinpaikkansa suhteen.

92. Portugalin hallituksen mukaan nämä säännökset antavat sille mahdollisuuden erottaa verovelvolliset toisistaan asuinpaikan ja sen paikan mukaan, mihin heidän pääomansa on sijoitettu.

93. En yhdy näiden määräysten tällaiseen tulkintaan, jolla niihin lisätään edellytys, joka voisi olla erilaisen kohtelun hyväksyttävä peruste, eli paikka, johon pääoma on sijoitettu.

94. SECIL on lisäksi Portugalissa asuva yhtiö, eikä riidanalaisissa määräyksissä sallita sitä, että siihen kohdistettaisiin tässä ominaisuudessa sen tytäryhtiöiden asuinpaikkaan perustuvaa syrjintää.

95. Muistutettakoon tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan ”osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa ulkomaisia osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena”.⁴⁴

96. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa viidenteen ja yhdeksänteen kysymykseen siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita sellaisilta yhtiöiltä saatavien osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähentämistä, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee unionin tai ETA:n ulkopuolella, ei voi perustua EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklaan eikä EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklaan.

44 — Tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 37 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 62 kohta) ja tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 59 kohta).

D Neljäs, kuudes, kahdeksas ja kymmenes ennakkoratkaisukysymys

97. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee neljännellä, kuudennella, kahdeksannella ja kymmenennellä kysymyksellään, onko EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklaa ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaa tulkittava siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö on niiden vastainen, kun siinä varataan oikeus jaettavien osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen sitä tapausta varten, että osinkoja jakavalla yhtiöllä on kotipaikka tai tosiasiallinen johto Portugalin alueella tai se asuu jossain toisessa unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa, ja, mikäli tähän vastataan myöntävästi, mitä päätelmiä tästä pitäisi tehdä.

1. Riidanalaisessa Portugalin lainsäädännössä oleva EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklassa ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus

98. Kuten olen hiljattain todennut ratkaisuehdotukseni Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) 27 kohdassa, unionin tuomioistuin etsii välittömän verotuksen ja perusvapauksien alalla syrjintää, joka ilmenee rajoituksena eli perusvapauksien esteenä, joka perustuu objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa olevissa tilanteissa olevien verovelvollisten erilaiseen kohteluun tai eri tilanteissa olevien verovelvollisten samanlaiseen kohteluun.

99. Tämä antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden perustella riidanalaista toimenpidettä nojautumalla yhteen tai useampaan yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn, jotka on määritelty oikeuskäytännössä ja joiden perusteella on normaalisti mahdotonta oikeuttaa syrjintää, sillä syrjintä voidaan oikeuttaa vain EUT-sopimuksessa nimenomaisesti mainituilla syillä eli yleiseen järjestykseen, yleiseen turvallisuuteen ja kansanterveyteen liittyvillä syillä, joilla ei ole juurikaan merkitystä verotuksen alalla.

100. Tältä osin unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavina pidetään kansallisia toimenpiteitä, ”joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa”.⁴⁵

101. Kuten tuomion *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) 46 kohdassa on todettu, ”sen määrittämiseksi, onko erilainen kohtelu verotuksessa syrjivää, on – – tutkittava, ovatko asianomaiset yhtiöt kyseessä olevaan kansalliseen toimenpiteeseen nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on nimittäin erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa”.

102. Unionin tuomioistuin on todennut taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä useaan kertaan, että SEUT 63 artiklassa edellytetään, että ”kun jäsenvaltiossa on käytössä järjestelmä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi maassa asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamien osinkojen osalta, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamia osinkoja”.⁴⁶

45 — Tuomio *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 40 kohta); tuomio *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen* (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 50 kohta) ja tuomio *Santander Asset Management SGIIC ym.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 kohta).

46 — Tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 38 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 72 kohta) ja tuomio *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen* (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 60 kohta).

103. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, tässä tapauksessa CIRC:n 46 §:ssä varataan oikeus jaettujen osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen portugalilaisille yhtiöille, jotka täyttävät tietyt vähimmäisvaatimukset, jotka koskevat omistettua osinkoja jakavan yhtiön osakepääoman määrää, sen arvoa ja tämän omistuksen kestoa.⁴⁷ Taloudellinen kaksinkertainen verotus vältetään siten, että kyseiset osingot vähennetään täysimääräisesti portugalilaisten yhtiöiden veronalaisesta voitosta. Tässä säännöksessä säädetään osittaisesta 50 prosentin vähennyksestä silloin, kun jokin näistä vähimmäisedellytyksistä ei täyty.

104. Tämä oikeus täysimääräiseen tai osittaiseen vähentämiseen on kuitenkin mahdollinen vain siinä tapauksessa, että osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalin alueella tai se asuu jossain toisessa unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa.

105. Sitä vastoin yhtiöiltä, jotka saavat osinkoja yhtiöltä, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto on, kuten Ciments de Gabèsin ja Ciments de Siblinen, jossain kolmannessa valtiossa, kuten Tunisiassa ja Libanonissa, kannetaan 23 prosentin yhteisövero, ellei alennettu verokanta ole sovellettavissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

106. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Portugalin tasavalta ei ole tehnyt tällaista sopimusta Libanonin tasavallan kanssa ja että Tunisian tasavallan kanssa tehdyn sopimuksen 10 artiklan 2 kohdassa määrätään enintään 15 prosentin verokannasta.

107. Edellä esitetystä seuraa, että osinkoverotuksen tosiasiallinen verokanta on kiinteä (Tunisiasta saatavien osinkojen osalta enintään 15 prosenttia ja Libanonista saatavien osinkojen osalta 23 prosenttia), kun taas Portugalista, EU:sta tai ETA:sta saataviin osinkoihin sovellettava verokanta on joko 0 prosenttia (täysimääräinen vähennys) tai 11,5 prosenttia (osittainen 50 prosentin vähennys).

108. Portugalilaisia verovelvollisia kohdellaan siten eri tavalla sen mukaan, mistä heidän saamansa osingot ovat peräisin.

109. Ei ole myöskään epäilystäkään siitä, että SECILin tilanne on objektiivisesti rinnastettavissa sellaisen portugalilaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka saa osinkoja Portugalista tai unionin tai ETA:n jäsenvaltiosta.⁴⁸

110. Näin ollen pääasian kohteena olevan kaltainen Portugalin lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu merkitsee EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklassa ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa kiellettyä rajoitusta.

2. EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan suojalausekkeen sovellettavuus

111. Kuten Ruotsin hallitus huomauttaa, toisin kuin EY–Tunisia-sopimukseen, EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklaan sisältyy SEUT 64 artiklan 1 kohdan kaltainen suojalauseke.

112. EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa taataan näet pääomien vapaa liikkuvuus vain ”33 – – artiklan määräysten mukaisesti”, ja 33 artiklan 1 kohdassa määrätään, että ”31 – – artiklan määräysten soveltaminen ei rajoita osapuolten välillä tämän sopimuksen voimaantulopäivänä voimassa olevien sellaisten rajoitusten soveltamista, jotka koskevat niiden välistä pääoman liikkuvuutta, johon liittyy suora sijoitus, mukaan luettuna kiinteistöihin, sijoittautuminen, rahoituspalveluiden tarjoaminen tai arvopapereiden pääsy pääomamarkkinoille”.

47 — Edellytyksenä on, että osinkoja saavalla yhtiöllä on suoraan omistuksessaan osinkoa jakavan yhtiön osakepääomasta vähintään 10 % tai arvoltaan vähintään 20 000 000 euron suuruinen osuus ja että sillä on ollut se omistuksessaan vähintään yhden vuoden ajan.

48 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 95 kohta.

113. Kyseisen artiklan 2 kohdassa lisätään, että ”tämä ei kuitenkaan vaikuta [unionissa] asuvien henkilöiden Libanonissa tekemien tai Libanonissa asuvien henkilöiden [unionissa] tekemien sijoitusten ja niistä mahdollisesti saadun voiton siirtoon ulkomaille”.

114. Koska nyt käsiteltävä asia koskee Ciments de Siblinen portugalilaiselle osakkaalleen jakamien osinkojen kohtelua, ja osingot perustuvat voittoihin, jotka on saatu unionissa asuvan henkilön Libanonissa tekemistä sijoituksista EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla, suojalauseke ei mielestäni ole tässä tapauksessa sovellettavissa.

115. Lopuksi on tutkittava, onko riidanalainen rajoitus oikeutettavissa.

3. Rajoituksen oikeuttaminen

116. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea kuudennella ja kymmenennellä kysymyksellään, voiko EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksilla taatulle pääomien vapaalle liikkuvuudelle asetettu rajoitus olla oikeutettavissa siinä tapauksessa, että ei ole olemassa yhteistyösopimusta, joka vastaisi direktiiviin 77/799⁴⁹ sisältyvää säännöstöä.

117. On mielenkiintoista, että lukuun ottamatta EY–Tunisia-sopimuksen 28 artiklaa ja EY–Libanon-sopimuksen 27 artiklaa, joissa säädetään mahdollisuudesta oikeuttaa tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitus lähes samoin sanamuodoin kuin SEUT 36 artiklassa, näissä sopimuksissa ei määrätty mistään sellaisista perusteista, jotka vastaisivat SEUT 45 artiklan 3 kohdan, SEUT 52 artiklan 1 kohdan, SEUT 62 artiklan ja SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 2 kohdan perusteluja, eli yleistä järjestystä, yleistä turvallisuutta ja kansanterveyttä koskevista perusteluista.

118. Myös tässä tapauksessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee kansallisen välittömän verotuksen ja suuria liikkumisvapauksia (ja erityisesti sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta)⁵⁰ koskevien EUT-sopimuksen määräysten välisiä suhteita, on kuitenkin sovellettavissa nyt käsiteltävässä asiassa esiin tulleen ongelmaan.

119. Olen jo korostanut, että on vain hyvin pienet mahdollisuudet siihen, että edellä mainittujen liikkumisvapauksien rajoittaminen kansallisilla välittömän verotuksen toimenpiteillä olisi oikeutettavissa yleiseen järjestykseen, yleiseen turvallisuuteen tai kansanterveyteen liittyvillä siitä. Viittaan tämän osoittamiseksi vain siihen, että yksikään noin 250 tuomiosta, jotka unionin tuomioistuin on antanut kansallisten verotoimenpiteiden yhteensopivuudesta EUT-sopimuksen kanssa, ei ole koskaan perustunut siihen, ovatko nämä oikeuttamisperusteet olleet olemassa vai eivät.

120. Kaikki muut oikeuttamisperusteet (tai yleistä etua koskevat pakottavat syyt), jotka ovat olleet näiden oikeudenkäyntien keskiössä, on vähitellen otettu osaksi unionin oikeutta (ensin teoriassa, tämän jälkeen konkreettisissa tapauksissa) pelkästään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä, onpa kyseessä ollut verotuksen johdonmukaisuus, tarve varmistaa verotarkastusten tehokkuus ja estää veropetokset tai veronkierto taikka varmistaa verotustoimivallan tasapainoinen jako.

49 — Tämä direktiivi on kumottu ja korvattu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1)

50 — Välitön verotus ei näet koske tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

121. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viittaus direktiiviin 77/799 (jota se pitää ”yhteistyösäännöstönä”) viittaa suoraan liikkumisvapauksien rajoitusten oikeuttamiseen tarpeella varmistaa verotarkastusten tehokkuus ja estää veropetokset ja veronkierto, joista EUT-sopimuksessaan ei mainita mitään. EUT-sopimuksen tulkintaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on sitäkin suuremmalla syyllä sovellettavissa tässä tapauksessa sen vuoksi, että kohteena on pääomien vapaa liikkuvuus, joka on EUT-sopimuksen mukaan sovellettavissa suhteissa kolmansiin maihin.

122. Unionin tuomioistuin on nimenomaan suhteissa kolmansiin maihin hyväksynyt pääomien liikkuvuuden rajoitukset oikeutetuksi, vaikka se on kiistänyt tämän perustelun jäsenvaltioiden välisten liikkeiden rajoituksilta. Unionin tuomioistuin on näet todennut lukuisissa tuomioissa, että direktiivissä 77/799 annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus varmistaa verojen tehokas kanto ilman tarvetta turvautua pääomien liikkeiden rajoituksiin. Se, että direktiivi ei ole sovellettavissa kolmansiin maihin, on tietenkin tehnyt tilanteesta erilaisen, paitsi silloin, kuten unionin tuomioistuin on todennut, kun kyseessä on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus, joka sisältää kolmannen valtion ja riidanalaisen verotustoimenpiteen toteuttaneen jäsenvaltion välistä hallinnollista yhteistyötä koskevia määräyksiä.⁵¹

123. Kuten Portugalin ja Ruotsin hallitukset korostavat, jos sillä perusteella, että EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimuksissa ei määrätä tästä mitään, katsottaisiin, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukselle ei ole mitään oikeuttamisperustetta, tästä seuraisi, että otettaisiin käyttöön pääomien liikkumiselle Tunisiaan ja Libanoniin tai näistä maista vapaampi järjestely kuin se, joka koskee pääomien liikkeitä jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja sellaisten kolmansien maiden välillä, joiden osalta yleistä etua koskevat pakottavat syyt voivat olla hyväksyttävä peruste tietyille jäsenvaltioiden päättämille rajoituksille.

124. Kuten Kansainvälinen tuomioistuin totesi 25.9.1997 antamassaan tuomiossa *Projet Gabčíkovo-Nagymaros* (Unkari v. Slovakia) sopimuspuolten velvoitteesta täyttää sopimukset ”vilpittömässä mielessä” Wienin yleissopimuksen 26 artiklan vaatimuksen mukaisesti,⁵² että ”tämä viimeksi mainittu seikka edellyttää sitä, että tietyssä yksittäistapauksessa sopimuksen tarkoituksen ja aikomuksen, jonka mukaisesti sopimuspuolet ovat sen tehneet, on oltava etusijalla sen sanamuodon mukaiseen soveltamiseen nähden. Vilpittömän mielen periaate velvoittaa sopimuspuolia soveltamaan sopimusta kohtuudella ja siten, että sen tavoite voidaan saavuttaa”.⁵³

125. Koska on mielestäni erittäin epätodennäköistä, että EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten laatijat olisivat halunneet vapauttaa kokonaan pääomien liikkeet unionin ja näiden kahden maan välillä, vaikka tiettyjä rajoituksia voitaisiin asettaa pääomien liikkeille jäsenvaltioiden välillä tai jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus ei mielestäni ole ristiriidassa EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten kanssa, jos se on oikeutettavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä⁵⁴ ja erityisesti syillä, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa.

126. Tässä tarkoituksessa Portugalin hallitus, jota Ruotsin hallitus tukee, vetoaa verotarkastusten tehokkuuteen sekä veropetosten ja veronkierron estämiseen perustellakseen pääasian kohteena olevan kaltaista rajoitusta, koska Tunisian tasavallan ja Libanonin tasavallan kanssa ei ole olemassa hallinnollisen yhteistyön välinettä, joka olisi samankaltainen kuin direktiivi 77/799.

51 — Ks. mm. tuomio *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 91–100 kohta) ja tuomio *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 33–51 kohta).

52 — Ks. vastaavasti myös Wienissä 21.3.1986 tehdyn valtioiden ja kansainvälisten järjestöjen välistä tai kansainvälisten järjestöjen välistä sopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 26 artikla sekä tuomio *Eddline El-Yassini* (C-416/96, EU:C:1999:107, 47 kohta) ja tuomio *Brita* (C-386/08, EU:C:2010:91, 43 kohta).

53 — CIJ 1997, s. 7, 142 kohta.

54 — Unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että rajoitus on mahdollista oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä EY–Turkki-assosiointisopimuksen yhteydessä. Ks. esim. tuomio *Demir* (C-225/12, EU:C:2013:725, 40 kohta) ja tuomio *Dogan* (C-138/13, EU:C:2014:2066, 37 kohta).

127. Portugalin hallitus täsmentää, että Portugalin tasavallan ja Libanonin tasavallan välillä ei ole kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta ja että Portugalin tasavallan ja Tunisian tasavallan välisen sopimuksen 25 artiklassa määrätty tietojenvaihtomekanismi ei sido valtioita, toisin kuin kyseisessä direktiivissä säädetty mekanismi.

128. Koska EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan toisessa luettelamakohdassa ja EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan b alakohdassa sallitaan kummankin osapuolen hyväksyvän ja soveltavan mitä tahansa veropetoksen ja veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä, katson tämän ratkaisuehdotuksen 90 kohdassa esitetystä syystä, että mikä tahansa tähän seikkaan nojautuva perustelu on hylättävä nyt käsiteltävässä asiassa.

129. Lisättäköön, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä sallitaan tämä oikeuttamisperuste vain sellaisten määräysten osalta, joiden nimenomaisena tavoitteena on sulkea edun ulkopuolelle puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään verolainsäädäntöä, mistä ei ole missään tapauksessa kyse nyt käsiteltävässä asiassa.⁵⁵ Riidanalaista perustetta ei ole myöskään koskaan hyväksytty, jos kyseessä on yleinen veropetosta koskeva oletama.

130. Unionin tuomioistuin on jo todennut perusteesta, joka koskee verotarkastusten tehokkuutta jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisten pääomien liikkeiden yhteydessä, että tämä peruste ”voidaan hyväksyä ainoastaan silloin, kun jäsenvaltion sääntelyssä asetetaan tietyn veroedun saamiselle edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla, ja kun sen vuoksi, että kyseisellä kolmannella valtiolla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi”.⁵⁶

131. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, CIRC:n 46 §:ssä varataan oikeus jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen portugalilaisille yhtiöille, jotka täyttävät tietyt vähimmäisvaatimukset, jotka koskevat osinkoja jakavan yhtiön osakepääomasta omistetun osuuden suuruutta ja arvoa ja omistuksen kestoa.⁵⁷

132. Tässä tapauksessa Portugalin hallitus tai ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei väitä, että riidanalaisen voiton jakamiselle olisi asetettu ”edellytyksiä, joiden täyttyminen voidaan varmistaa vain kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla”.⁵⁸

133. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekisi tältä osin päinvastaisen päätelmän, Portugalin hallitus saisi vedota verotarkastusten tehokkuuteen, mutta ainoastaan Ciments de Siblinelta saatujen osinkojen osalta, koska Libanonilla ”ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja”.⁵⁹

134. Tilanne olisi toinen Ciments de Gabèsilta saatujen osinkojen osalta, koska Portugalin tasavallan ja Tunisian tasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 25 artiklassa määrätään tietojenvaihtomekanismista.⁶⁰

135. Täsmennettäköön kuitenkin, että jos kyseisen edun saamiselle asetettaisiin edellytyksiä, joita kyseisen kolmannen maan toimivaltaiset viranomaiset eivät kykene varmistamaan, koska kyseessä eivät ole esimerkiksi tiedot, joiden kerääminen kuuluu niiden toimivaltaan, tätä etua ei voitaisi evätä antamatta verovelvolliselle tilaisuutta toimittaa tarvittavat tiedot.

55 — Ks. tuomio ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, 26 kohta).

56 — Tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 84 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 67 kohta).

57 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 103 kohta ja alaviite 47.

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

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

60 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 85–87 kohta.

136. Kaiken kaikkiaan taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tai lieventämisen epäminen pääasian kohteena olevan kaltaisella lainsäädännöllä ei voi olla perusteltavissa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

4. Päätelmät, jotka on tehtävä EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan rikkomisesta

137. Siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin katsoisi, että pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan kanssa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele unionin tuomioistuimelta myös sitä, olisiko se velvollinen soveltamaan CIRC 46 §:n 1 momentissa tarkoitettua täysimääräisen vähennyksen mekanismia osinkoihin, joita SECIL on saanut Ciments de Gabèsilta ja Ciments de Siblinelta.

138. On muistutettava heti aluksi siitä, että ”unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu tällaiset verot kieltävillä unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot”.⁶¹

139. Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että ”kun jäsenvaltio on kantanut veroja unionin oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä perusteettomasti kannetusta verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon”.⁶²

140. Tästä säännöstä on olemassa vain yksi poikkeus eli veron tai maksun vyöryttäminen toiselle henkilölle,⁶³ ja koska unionin tasolla ei ole annettu tätä koskevia säännöksiä, sitä säännellään kansallisin menettelysäännöin vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta noudattaen.⁶⁴

141. Sama pätee veroihin, jotka on kannettu Euro–Välimeri-sopimusten vastaisesti, sillä ne ”ovat erottamaton osa [unionin] oikeusjärjestystä”.⁶⁵

142. Siinä mielessä Portugalin veroviranomaiset ovat velvollisia palauttamaan SECILille korkoineen summat, jotka on peritty EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan vastaisesti.

143. Nämä summat vastaavat erotusta SECILin maksaman summan ja sen summan välillä, jonka se olisi maksanut, jos Ciments de Gabèsilta ja Ciments de Siblinelta saatuja osinkoja olisi pidetty osinkoina, joita ovat maksaneet yhtiöt, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto ovat unionin tai ETA:n alueella.

61 — Tuomio Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, 27 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, 12 kohta); tuomio Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 84 kohta); tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 202 kohta); tuomio Littlewoods Retail ym. (C-591/10, EU:C:2012:478, 24 kohta) ja tuomio Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, 30 kohta).

62 — Tuomio Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, 28 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Littlewoods Retail ym. (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 kohta) ja tuomio Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, 21 kohta).

63 — Ks. tuomio Lady & Kid ym. (C-398/09, EU:C:2011:540, 20 kohta).

64 — Ks. tuomio Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, 23 kohta).

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

144. Ehdotan kaiken kaikkiaan, että unionin tuomioistuin vastaa neljänteen, kuudenteen, kahdeksanteen ja kymmenenteen kysymykseen, että EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklaa ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaa on tulkittava siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö on ristiriidassa niiden kanssa, kun siinä varataan oikeus jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen (täysimääräiseen tai osittaiseen) välttämiseen sitä tapausta varten, että osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto on Portugalin alueella tai se asuu jossakin toisessa unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa. Näiden määräysten vastaisesti kannetut rahamäärät on palautettava korkoineen verovelvolliselle.

E Yhdestoista ja kahdestoista ennakkoratkaisukysymys

145. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo yhdennellätoista ja kahdennellätoista kysymyksellään, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa sen kanssa, kun kyseisen lainsäädännön mukaan osingonsaaja ei saa vähentää veron perusteesta sellaisilta yhtiöiltä saamiaan osinkoja, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto on unionin tai ETA:n ulkopuolella, vaikka tämä sallitaan siinä tapauksessa, että osinkoja jakavien yhtiöiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto on jossain unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa.

146. Kuten olen selittänyt tämän ratkaisuehdotuksen 40–57 kohdassa, EUT-sopimuksen määräyksiä sovelletaan vain siltä osin kuin ne ovat EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimusten määräysten mukaisia, mikä on mielestäni tilanne SEUT 63 artiklan 1 kohdan osalta.

147. Samoista kuin tämän ratkaisuehdotuksen 98–110 ja 116–144 kohdassa esitetyistä syistä katson, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevan Portugalin lainsäädännön kaltainen lainsäädäntö on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, joka ei ole oikeutettavissa.

F Kolmastoista ennakkoratkaisukysymys

148. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kolmannella toista kysymyksellään, onko SEUT 64 artiklan suojalauseke sovellettavissa pääasian yhteydessä.

149. Muistutettakoon, että EY–Tunisia-sopimukseen ei sisälly suojalauseketta, joka olisi verrattavissa SEUT 64 artiklan suojalausekkeeseen, ja että EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan suojalauseke on suppeampi kuin SEUT 64 artiklan.

150. EUT-sopimuksen sovellettavuuden ensisijaisuus tulee kysymykseen vain siinä tapauksessa, että se on ristiriidassa kansainvälisen oikeuden sääntöjen ja unionin johdetun oikeuden, johon EY–Tunisia- ja EY–Libanon-sopimukset kuuluvat, sääntöjen kanssa, mikä ei ole mielestäni kyseessä.

151. SEUT 64 artiklassa näet sallitaan sellaisten rajoitusten soveltaminen jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääoman liikkeisiin, jotka olivat voimassa 31.12.1993, mutta ei velvoiteta siihen. Mikään ei siis estä jäsenvaltioita luopumasta niistä yksipuolisesti tai, kuten Ruotsin hallitus ja komissio tässä tapauksessa väittävät, kansainvälisessä sopimuksessa kokonaan (kuten EY–Tunisia-sopimuksessa) tai osittain (kuten EY–Libanon-sopimuksessa).

152. Tähän kysymykseen ei siten ole tarpeen vastata.

153. Jos unionin tuomioistuin ratkaisisi kuitenkin asian toisin, olisi tutkittava, täyttyvätkö SEUT 64 artiklan edellytykset.

154. Sen 1 kohdassa määrätään, että ”mitä 63 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille”.

155. Portugalin hallitus väittää tässä yhteydessä, että vaikka nyt käsiteltävä asia koskee CIRC:n 46 §:ää, siinä muodossa kuin se oli voimassa vuonna 2009, vastaava säännös oli olemassa jo 31.12.1993.

156. Kuten unionin tuomioistuin totesi tuomion *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249) 47 kohdassa, ”SEUT 64 artiklan 1 kohdassa vahvistetun ajallisen kriteerin osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vaikka unionin säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olevan lainsäädännön sisällön määrittäminen kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, unionin tuomioistuimen on annettava ne perusteet, joilla tulkitaan unionin oikeuden käsitettä, joka on ohjeena unionin oikeudessa säädetyn poikkeusjärjestelyn soveltamisessa vahvistettuna ajankohtana ’voimassa olevaan’ kansalliseen lainsäädäntöön”.

157. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”jokaista kansallista säännöstä, joka on annettu täten vahvistetun ajankohdan jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois kyseessä olevassa unionin säädöksessä vahvistetusta poikkeusjärjestelystä. Poikkeusta nimittäin sovelletaan säännökseen, joka on sisällöllisesti samanlainen kuin aiempi lainsäädäntö tai jolla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat [unionin] oikeusjärjestyksen mukaisten oikeuksien ja vapauksien käyttämiseen. Sitä vastoin lainsäädäntöä, joka perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä, ei voida rinnastaa kyseessä olevassa unionin säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olleeseen lainsäädäntöön”.⁶⁶

158. Mikäli unionin tuomioistuin katsoisi, että SEUT 64 artikla on sovellettavissa, olisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä selvittää, oliko säännös, joka oli sisällöltään siinä mielessä samanlainen kuin CIRC:n 46 §, että siinä evättiin taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen siinä tapauksessa, että kyseessä ovat kolmansista maista saatavat osingot, voimassa 31.12.1993. Ainoastaan siinä tapauksessa CIRC:n 46 §:llä käyttöön otettu rajoitus hyötyisi SEUT 64 artiklan suojalausekkeesta.

G Neljästoista ennakkoratkaisukysymys

159. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellätoista kysymyksellään, eikö SEUT 64 artiklan suojalauseke ole sovellettavissa silloin, jos Portugalin tasavalta on ottanut käyttöön EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetyn sopimukseen perustuvan veroetujärjestelyn ulkomaille tehtäville sijoituksille ja EBF:n 42 §:ssä säädetyn järjestelyn osingoille, jotka ovat peräisin Afrikan maista, joiden virallinen kieli on Portugali, ja Itä-Timorista.

160. Tämä kysymys perustuu SECILin näkemykseen, jonka mukaan Portugalin tasavalta ei olisi saanut luopua suojalausekkeesta vain niiden tapausten osalta, joihin sovellettiin EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa ja 42 §:ssä säädettyjä erityisiä verojärjestelyjä.

161. Edellisiin kysymyksiin antamani vastauksen perusteella neljääntoista kysymykseen ei ole mielestäni tarpeen vastata.

⁶⁶ — Tuomio *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 48 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 192 kohta); tuomio *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 41 kohta) ja tuomio *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 49 kohta).

162. Tämä pätee erityisesti sen vuoksi, että – kuten komissio esittää – se, että on olemassa erityisiä veroetuja koskeva järjestely, joka koskee sopimukseen perustuvia sijoituksia ja osinkoja, jotka ovat peräisin Afrikan maista, joiden virallinen kieli on Portugali, ja Itä-Timorista, ei ole merkityksellinen seikka tässä tapauksessa.

163. Nämä järjestelyt merkitsevät sitä, että Portugalin tasavalta ei voi enää soveltaa Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, ja Itä-Timorista saatuihin osinkoihin yleistä järjestelyä, joka koskee kolmansista maista saatavia osinkoja, vaan sen on sovellettava tätä erityisjärjestelyä. Tästä ei voida päätellä, että Portugalin tasavalta olisi hyväksyessään nämä erityisjärjestelyt päättänyt hylätä mahdollisuuden vedota SEUT 64 artiklan suojalausekkeeseen, jonka ulottuvuutta on mahdollista rajoittaa.

164. Jos tulisi esiin yhdenvertaista kohtelua koskeva kysymys, se kuuluisi yksinomaan kansallisen oikeuden alaan ja Portugalin tuomioistuinten toimivaltaan.

VI Ratkaisuehdotus

165. Ehdotan siis, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin veroasioita käsittelevä tuomioistuin) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 31 artikla ja Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 30 artikla eivät ole sovellettavissa pääasian oikeudenkäynnissä, joka koskee yksinomaan pääomien vapaata liikkuvuutta.
- 2) Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 34 artikla sekä Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 31 ja 33 artikla ovat selviä, täsmällisiä ja ehdottomia määräyksiä, joilla on välitön vaikutus.
- 3) Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 34 artiklaa sekä Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 31 ja 33 artiklaa on tulkittava siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö on ristiriidassa niiden kanssa, kun siinä varataan oikeus jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen (täysimääräiseen tai osittaiseen) välttämiseen sitä tapausta varten, että osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto on Portugalin alueella tai se asuu jossakin toisessa Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa. Näiden määräysten vastaisesti kannetut rahamäärät on palautettava korkoineen verovelvolliselle.

- 4) Pääasian kohteena olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä, jossa ei sallita sellaisilta yhtiöiltä saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähentämistä, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto on unionin tai Euroopan talousalueen ulkopuolella, ei voida nojautua Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 89 artiklaan eikä Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 85 artiklaan.
- 5) SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että pääasian kohteena olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö on ristiriidassa sen kanssa, kun siinä varataan oikeus jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen (täysimääräiseen tai osittaiseen) välttämiseen sitä tapausta varten, että osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto on Portugalin alueella tai se asuu jossakin toisessa unionin tai ETA:n jäsenvaltiossa. Näiden määräysten vastaisesti kannetut rahamäärät on palautettava korkoineen verovelvolliselle.