



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. január 27.¹

C-464/14. sz. ügy

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
kontra
Fazenda Pública**

(a Tribunal Tributário de Lisboa [lisszaboni adóügyi bíróság, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal — Euro-mediterrán társulási megállapodás — EK–Tunézia megállapodás — EK–Libanon megállapodás — A tőke szabad mozgása — Korlátozások”

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 64. cikk, valamint egyrésről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrésről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás (a továbbiakban: EK–Tunézia-megállapodás)² 31., 34. és 89. cikkének, továbbá az egyrésről az Európai Közösség és tagállamai, másrésről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás³ (a továbbiakban: EK–Libanon-megállapodás) 31., 33. és 85. cikkének értelmezése.

2. A korábbi olyan ügyektől eltérően, amelyekben az euro-mediterrán megállapodások értelmezésére vonatkozóan terjesztettek elő kérdéseket, a jelen ügynek a tőke szabad mozgására vonatkozó kérdések képezik tárgyát, és ebből következően egyszerre kell alkalmazni az EUM-Szerződés és az említett megállapodások rendelkezéseit. A Bíróságnak először kell tehát azzal a kérdéssel foglalkoznia, hogy valamely rendelkezés alkalmazása élvezhet-e esetlegesen elsőbbséget a többivel szemben.

¹ — Eredeti nyelv: francia.

² — HL L 97., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 28. kötet, 187. o.; kihirdette: a 2001. évi XV. tv.

³ — HL L 143., 1. o.

II – Jogi háttér

A – Az *uniós jog*

1. Az *EUM-Szerződés*

3. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

4. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése, amely védzáradékot vezet be, a következőképpen rendelkezik:

„A 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze. [...]”

5. Az EUMSZ 65. cikk (1)–(3) bekezdése előírja:

„(1) A 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;
- b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) E fejezet rendelkezései nem érintik a letelepedési jogra vonatkozó és a Szerződésekkel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként.”

2. Az *EK–Tunézia-megállapodás*

6. Az EK–Tunézia-megállapodásnak „A letelepedési jog és a szolgáltatásnyújtás szabadsága” című III. címében szereplő 31. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A Felek megállapodnak abban, hogy a megállapodás hatályát kiterjesztik az egyik Fél vállalkozásainak a másik Fél területén való letelepedésének szabadságára és az egyik Fél vállalkozásai részéről a másik Fél területén történő szolgáltatásnyújtás liberalizálására.

(2) A Társulási Tanács ajánlásokat tesz az (1) bekezdésben leírt cél elérésére.

Az ilyen ajánlások megtételekor a Társulási Tanács figyelembe veszi a kölcsönös legnagyobb kedvezményes elbánás megvalósításával kapcsolatban szerzett tapasztalatokat és a [Kereskedelmi Világszervezetet (WTO)] létrehozó egyezményhez mellékelt, a szolgáltatások kereskedelméről szóló általános egyezményben (a továbbiakban: GATS), különösen annak V. cikkében a Szerződő Felek vonatkozásában előírt megfelelő kötelezettségeket.

(3) A Társulási Tanács végzi el e cél elérésének első kiértékelését legkésőbb a megállapodás hatálybalépését követő öt év elteltével.”

7. E megállapodás „Fizetések, tőke, verseny és más gazdasági rendelkezések” című IV. címének „Folyó fizetések és tőkemozgás” címet viselő 1. fejezetében szereplő 34. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tőkemozgások mérlegében szereplő ügyletek tekintetében [az Unió] és Tunézia e megállapodás hatálybalépésétől kezdve biztosítja a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott vállalatokban történt közvetlen befektetésekkel kapcsolatos szabad tőkemozgást, és azt, hogy az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámolható és hazautalható legyen.

(2) A Felek konzultálnak egymással azzal a céllal, hogy megkönnyítsék, és amikor a szükséges feltételek teljesülnek, teljes mértékben liberalizálják a tőkemozgást [az Unió] és Tunézia között.”

8. Az említett megállapodás „Intézményi, általános és záró rendelkezések” című VIII. címének I. fejezetében szereplő 89. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a következőket:

- a bármelyik fél által, az erre a félre kötelező nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójellegű kedvezmények kiterjesztése,
- az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozása,
- bármelyik fél akadályozása azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben.”

3. Az EK–Libanon-megállapodás

9. Az EK–Libanon-megállapodás „Kifizetések, tőke, verseny és egyéb gazdasági rendelkezések” című IV. címének „Folyó fizetések és tőkemozgás” címet viselő 1. fejezetében szereplő 31. cikke a következőképpen rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében és a 33. és a 34. cikk rendelkezéseire figyelemmel egyfelől [az Unió], másfelől Libanon között a tőkemozgásra nem vonatkozhatnak korlátozások, és nem tehető megkülönböztetés az állampolgárság vagy állampolgáraik lakóhelye vagy a tőkebefektetés helye alapján.”

10. E megállapodás ugyanezen 1. fejezetében szereplő 33. cikke előírja:

„(1) Ezen megállapodás rendelkezéseire és [az Unió] és Libanon más nemzetközi kötelezettségeire figyelemmel a 31. és 32. cikk rendelkezései nem sértik a két fél között ezen megállapodás hatálybalépésének időpontjában érvényes – többek között ingatlannal kapcsolatos, vagy letelepedést, pénzügyi szolgáltatások nyújtását vagy az értékpapírok tőkepiacokra való beengedését jelentő –

közvetlen beruházással járó [helyesen: időpontjában érvényes, közvetlen befektetéssel – többek között ingatlanbefektetéssel –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra való bevezetésével összefüggő], a felek között zajló tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat.

(2) Ez a rendelkezés [az Unióban] lakóhellyel rendelkező személyek libanoni, illetve a Libanonban lakóhellyel rendelkező személyek [uniós] befektetései és az ezekből származó haszon külföldre utalását nem érinti.”

11. Az említett megállapodás „Intézményi, általános és záró rendelkezések” című VIII. címben szereplő 85. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A közvetlen adózás tekintetében e megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a következőket:

- a) a bármelyik fél által, az erre a félre kötelező nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójellegű kedvezmények kiterjesztése;
- b) az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozása;
- c) bármelyik fél akadályozása azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik különösen lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben.”

B – A nemzetközi közjog

12. A szerződések jogáról szóló 1969. május 23-i Bécsi Egyezménynek (az *Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára*, 1155. kötet, 331. o.; kihirdette: az 1987. évi 12. tvr.; a továbbiakban: Bécsi Egyezmény) „Az egyezmény hatálya” című 1. cikke értelmében ezt az egyezményt az államok közötti szerződésekre kell alkalmazni.

13. Ezen egyezménynek az „Azonos tárgyú, egymást követő szerződések alkalmazása” címet viselő 30. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az Egyesült Nemzetek Alapokmányának 103. cikkét nem érintve, azoknak az államoknak a jogait és kötelezettségeit, amelyek azonos tárgyú, egymást követő szerződésekben részes felek, az alábbi bekezdéseknek megfelelően kell megállapítani.

[...]

(3) Ha a korábbi szerződésben részes valamennyi fél egyúttal a későbbi szerződésnek is részese, a korábbi szerződésben azonban az 59. cikknek megfelelően nem szűnt meg, vagy alkalmazását nem függesztették fel, a korábbi szerződés csak abban a mértékben alkalmazandó, amilyenben rendelkezései összeegyeztethetők a későbbi szerződés rendelkezéseivel.

(4) Ha a későbbi szerződésben részes felek közül nem mindegyik részese a korábbi szerződésnek:

- a) azon államok között, amelyek mindkét szerződésben részes felek, a (3) bekezdésben említett szabályt kell alkalmazni;
- b) a mindkét szerződésben részes állam és a csak az egyik szerződésben részes állam között az a szerződés szabályozza a kölcsönös jogokat és kötelezettségeket, amelynek mindkét állam részese.”

C – A *portugál jog*

14. A társasági adóról szóló törvénykönyv (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, a továbbiakban: CIRC) 2009-ben hatályos változatának „A kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülése” címet viselő 46. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A Portugália területén lévő székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező kereskedelmi társaságok vagy kereskedelmi formával rendelkező polgári jogi társaságok, szövetkezetek és állami vállalatok adóköteles nyereségéből a kifizetett nyereségnek megfelelő, az adóalapba tartozó jövedelmeket levonják az alábbi feltételek teljesülése esetén:

- a) a nyereséget kifizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja ugyanezen a területen található, és társasági adó terheli mentesség nélkül, vagy a 7. cikkben szereplő adókötelezettség terheli;
- b) a kedvezményezett vállalkozás nem tartozik a 6. cikk szerinti adójogi átláthatósági rendszer alá;
- c) a kedvezményezett vállalkozás a nyereséget kifizető társaság tőkéjében legalább 10%-os vagy legalább 20 millió euró szerzési értékű közvetlen részesedéssel rendelkezik, és a nyereség kifizetését megelőző év folyamán megszakítás nélkül rendelkezett azzal, vagy amennyiben ez az időszak rövidebb, az említett időszak kitöltéséhez szükséges idő alatt a részesedést fenntartja.

[...]

(5) Az (1) bekezdés rendelkezései abban az esetben is alkalmazandók, ha egy portugál területen illetőséggel rendelkező vállalkozás, a szóban forgó bekezdés szerinti előírások és feltételek szerint, egy másik uniós tagállamban letelepedett vállalkozásban részesedéssel bír, feltéve, hogy mindkét vállalkozás megfelel [a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 147. o.)] 2. cikkében megállapított követelményeknek.

(6) Az (1)–(5) bekezdés rendelkezései az olyan, másik uniós tagállamban illetőséggel rendelkező vállalkozás portugál területen található állandó telephelyének betudható kifizetett nyereségnek megfelelő, az adóalapba tartozó jövedelmekre is alkalmazandók, amely a szóban forgó bekezdések szerinti előírások és feltételek szerint egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező vállalkozásban részesedéssel bír, feltéve, hogy mindkét vállalkozás megfelel a 90/435 irányelv 2. cikkében megállapított követelményeknek és feltételeknek.

[...]

(8) Az (1) bekezdés szerinti levonás az adóköteles nyereség részét képező alábbi jövedelmeknek csupán az 50%-ából történik:

- a) a kifizetett nyereség, ha nem felel meg e bekezdés b) és c) pontjában előírt bármelyik követelménynek, valamint azon jövedelmet illetően, amelyet a tulajdonos szerez az üzlettárs osztalékában való részesedésből, feltéve, hogy bármely esetben teljesül az (1) bekezdés a) pontjában előírt követelmény;
- b) egy másik uniós tagállamban letelepedett vállalkozás által kifizetett nyereség, ha e vállalkozás megfelel a 90/435 irányelv 2. cikkében megállapított követelményeknek, és nem teljesíti az (1) bekezdés c) pontjában előírt valamely feltételt.

[...]”

15. Azon befektetésre vonatkozó adókedvezményeket illetően, amelyek a portugál állam és az adózó közötti szerződésből erednek, az adókedvezményekről szóló törvény (Estatuto dos Benefícios Fiscais, a továbbiakban: EBF) 2009-ben hatályos változata 41. cikke (5) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(5) Az alábbi adókedvezményekben részesülhetnek [...] a befektetési projektek fejlesztői:

[...]

b) a gazdasági kettős adóztatás elkerülése a CIRC 46. cikkben megállapított feltételek szerint a szerződés időtartama alatt, ha a befektetés külföldi társaságok alapítása vagy megszerzése útján valósul meg.”

16. Az EBF 2009-ben hatályos változatának „A hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokban és a Kelet-timori Demokratikus Köztársaságban illetőséggel rendelkező társaságok által kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülése” címet viselő 42. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A [CIRC] 46. cikk (1) bekezdése szerinti levonást a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokban és Kelet-Timorban illetőséggel rendelkező leányvállalatok által a belföldi illetőségű vállalkozások számára kifizetett nyereség tekintetében alkalmazni kell, ha teljesülnek az alábbi feltételek:

- a) a nyereségben részesülő vállalkozást társasági adó terhelje mentesség nélkül, és a leányvállalatot a társasági adóhoz hasonló személyi jövedelemadó terhelje mentesség alkalmazása nélkül;
- b) a nyereségben részesülő vállalkozás a leányvállalat tőkéjében legalább 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezzen legalább két éven keresztül;
- c) a kifizetett nyereség a leányvállalat legalább 10%-os adóval terhelt és nem passzív jövedelmet keletkeztető tevékenységből eredő nyereségéből származzon, amilyenek különösen a jogdíjak, a tőkejövedelmek és egyéb, értékpapírokkal kapcsolatos jövedelmek, a társaság székhelyétől eltérő országban található ingatlanból származó bérleti díj, a biztosítási tevékenységből eredő jövedelem, amely alapvetően a társaság székhelyétől eltérő területen található vagyontárgyak biztosításából vagy a társaság székhelyén lakóhellyel nem rendelkező személyekre vonatkozó biztosításból származik, valamint elsősorban nem az e terület piacára irányuló, a banki tevékenységet jellemző ügyletekből származó jövedelem.”

17. A Portugál Köztársaság és a Tunéziai Köztársaság között a jövedelemadó területén a kettős adóztatás elkerüléséről 1999. február 24-én Lisszabonban kötött egyezménynek⁴ a „Jövedelmek adóztatása” című III. fejezetében szereplő és „Osztalékok” című 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az egyik szerződő államban illetőséggel rendelkező társaság által a másik szerződő államban illetőséggel rendelkező személynek fizetett osztalékot e másik államban adó terhelheti.

(2) Mindazonáltal ezen osztalék az azt fizető társaság illetősége szerinti szerződő államban is adóköteles lehet az adott állam szabályozása alapján, ha viszont az osztalékban részesülő személy a tényleges kedvezményezett, az így megállapított adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15%-át.

4 — *Diário da República* I, A. sorozat, 77. sz., 2000. március 31., 1411. o.

[...]

18. Ezen egyezménynek a „Különös rendelkezések” című V. fejezetében szereplő és az „Információcsere” című 25. cikke szerint:

„(1) A szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönösen megadják egymásnak az egyezmény és a szerződő államok belső törvényi rendelkezéseinek alkalmazásához szükséges, az egyezmény szerinti adókkal kapcsolatos tájékoztatást, amennyiben az e rendelkezések alapján való adóztatás az egyezménnyel összhangban van. Az információcserét az 1. cikk nem korlátozza. A szerződő államnak a kapott információkat ugyanúgy titokként kell kezelnie, mint az ennek az államnak a saját belső jogszabályai alapján megszerzett információkat és csak olyan személyek vagy hatóságok (beleértve a bíróságokat és a közigazgatási szerveket) részére szabad felfednie, amelyek az Egyezményben említett adók megállapításával vagy beszedésével, ezek érvényesítésével vagy a vonatkozó peres eljárással, vagy az ezekkel az adókkal kapcsolatos jogorvoslat elbírálásával foglalkoznak. Ezek a személyek vagy hatóságok az információt csak ilyen célokra használhatják fel. Nyilvános bírósági tárgyalásokon vagy bírósági határozatokban az információt nyilvánosságra hozhatják.

(2) Az 1. bekezdés rendelkezései semmilyen esetben sem értelmezhetők oly módon, mintha valamelyik szerződő államot arra köteleznék, hogy:

- a) a saját vagy másik szerződő állam jogszabályaitól vagy közigazgatási gyakorlatától eltérő közigazgatási intézkedéseket hozzon;
- b) olyan információt nyújtson, amely a saját vagy másik szerződő állam jogszabályai szerint vagy a közigazgatás szokásos rendjében nem szerezhető be;
- c) olyan információt nyújtson, amely bármely kereskedelmi, ipari, szakmai titkot, kereskedelmi eljárást, vagy olyan információt fedne fel, amelynek felfedése sértené a közrendet.”

III – Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19. A SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento S.A (a továbbiakban: SECIL) Outão-ban (Portugália) székhellyel rendelkező, portugál jog szerinti részvénytársaság. Adójogi szempontból Portugáliában a csoportos adózásra vonatkozó különös szabályozás alá tartozik.

20. Az 1930-ban alapított SECIL cementgyártással foglalkozik. 2009-ben 98,72%-os részesedéssel rendelkezett a tuniszi (Tunézia) székhelyű Société des Ciments de Gabés, SA (a továbbiakban: Ciments de Gabés) társaság tőkéjében, valamint 51,05%-os részesedéssel rendelkezett a bejrúti (Libanon) székhelyű Ciments de Sibline, S.A.L. (a továbbiakban: Ciments de Sibline) társaság tőkéjében.

21. A SECIL 2009-ben Ciments de Gabés-tól 6 288 683,39 euró összegű, Ciments de Sibline-től pedig 2 022 478,12 euró összegű osztalékot kapott.

22. A SECIL azt követően, hogy az egyik leányvállalata Tunéziában, a másik pedig Libanonban megfizette az adót, az osztalékokat feltüntette a Portugáliában benyújtott bevallásában, ahol ezen osztalékok tekintetében a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére irányuló mechanizmus nem került alkalmazásra.

23. Ennek következtében a SECIL-nek összesen 4 587 208,20 euró összegű társasági adót kellett fizetnie a Fazenda pública (portugál adóhatóság) részére.

24. 2012. május 29-én a SECIL fellebbezést nyújtott be a setúbali adóhatóság igazgatójához (Diretor de Finanças de Setúbal) azzal az indokkal, hogy a Ciments de Gabés-tól és a Ciments de Sibline-től kapott osztalékot terhelő adó jogellenes, mivel a portugál szabályozás sérti az EK–Tunézia-megállapodást és az EK–Libanon-megállapodást, valamint az EUM-Szerződést azzal, hogy kizárja a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó szabályok alkalmazását.

25. A 2012. október 10-én kelt, és a SECIL-lel 2012. október 17-én közölt határozatban e fellebbezést elutasították.

26. A SECIL e határozattal szemben keresetet nyújtott be a Tribunal Tributário de Lisboa-hoz (lisszaboni adóügyi bíróság, Portugália) lényegében arra hivatkozva, hogy nincs összhangban sem a nemzetközi közjoggal, sem pedig az uniós joggal az, hogy a portugál adóhatóságok megtagadták a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó, 2009-es üzleti évben Portugáliában hatályos CIRC 46. cikk (1) és (8) bekezdése, valamint az EBF 41. cikk (5) bekezdésének b) pontja és 45. cikk szerinti szabályok alkalmazását, mivel e szabályokat csak az olyan társaságok által kifizetett nyereségre kellett alkalmazni, amelyek Portugáliában, az Unió vagy az Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely másik tagállamában, illetve olyan afrikai országban, amelyben hivatalos nyelvként a portugált használja vagy Kelet-Timorban rendelkeznek adóilletőséggel. A SECIL szerint a Tunéziából és a Libanonból származó nyereség eltérő bánásmódban részesítése sértette az EK–Tunézia-megállapodást és az EK–Libanon-megállapodást, valamint az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket.

27. E körülmények között a Tribunal Tributário de Lisboa (lisszaboni adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Az [EK-Tunézia]-megállapodás 31. cikke olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a jelen esetre alkalmazni kell a letelepedéshez való jogot?
- 2) Igenlő válasz esetén, a szóban forgó rendelkezésben előírt letelepedéshez való jog a [SECIL] által hivatkozott következményekkel jár-e olyan értelemben, hogy a CIRC 46. cikkének (1) bekezdése szerinti teljes levonás mechanizmusát kell-e alkalmazni azon osztalék tekintetében, amelyet a SECIL a tunéziai leányvállalatától kapott; ellenkező esetben e jog megsértésére kerül sor?
- 3) Az [EK-Tunézia]-megállapodás 34. cikke olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a tőke szabad mozgását alkalmazni kell a jelen esetre, és e szerint úgy kell-e tekinteni, hogy a felperes által végzett befektetés ennek hatálya alá tartozik?
- 4) Igenlő válasz esetén, az említett rendelkezésben előírt tőke szabad mozgása a [SECIL] által hivatkozott következményekkel jár-e abban az értelemben, hogy a tunéziai leányvállalatától kapott osztalékok tekintetében a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében megállapított teljes levonás mechanizmusát kell alkalmazni?
- 5) Az [EK-Tunézia]-megállapodás 89. cikkétől függ-e a fent előterjesztett kérdésekre adandó igenlő válasz?
- 6) Igazolható-e a [Ciments de Gabés] által fizetett osztalékokra vonatkozó korlátozó bánásmód, tekintettel arra, hogy Tunéziai Köztársaság esetében nem létezik a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben [HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.] előírt együttműködési keret?

- 7) Az [EK-Libanon]-megállapodás 31. cikke ugyanezen megállapodás 33. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezve olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a jelen esetre alkalmazni kell a tőke szabad mozgását?
- 8) Igenlő válasz esetén, az említett rendelkezésekben előírt tőke szabad mozgása a [SECIL] által hivatkozott következményekkel jár-e abban az értelemben, hogy a libanoni leányvállalatától kapott osztalékok tekintetében a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében megállapított teljes levonás mechanizmusát kell alkalmazni?
- 9) A[z EK-Libanon]-megállapodás 85. cikke megalapozza-e a fent előterjesztett kérdésekre adandó igenlő választ?
- 10) Igazolható-e a [Ciments de Siblinge] által fizetett osztalékokra vonatkozó korlátozó bánásmód, tekintettel arra, hogy Libanoni Köztársaság esetében nem létezik a 77/799 irányelvben előírt együttműködési keret?
- 11) A jelen esetben alkalmazható-e az EK 56. cikk [(jelenleg) az EUMSZ 63. cikk], és igenlő válasz esetén, az e rendelkezésben szereplő tőke szabad mozgása következtében, a 2009-es üzleti évben a [Ciments de Gabés] és a [Ciments de Siblinge] által a [SECIL] javára fizetett osztalékokra a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében előírt teljes levonás mechanizmusát, vagy alternatívaként az ugyanezen rendelkezés (8) bekezdésében meghatározott részleges levonás mechanizmusát kell-e alkalmazni?
- 12) Még ha megállapítható is, hogy a jelen esetre alkalmazható a tőke szabad mozgásának elve, az akkor hatályos portugál szabályozásban előírt, a gazdasági kettős adóztatás elkerülése vagy enyhítése mechanizmusai alkalmazásának a szóban forgó osztalékok tekintetében való mellőzése igazolható-e azon körülmény alapján, hogy a Tunéziai Köztársaság és a Libanoni Köztársaság esetében nincs a 77/799 irányelvben előírt együttműködési keret?
- 13) Az EK 57. cikk (jelenleg EUMSZ 64. cikk) (1) bekezdése szerinti védzáradék kizárja-e a tőke szabad mozgása elvének alkalmazását, ami a felperes által előadott következményekkel jár?
- 14) Mellőzni kell-e az EK 57. cikk (1) bekezdése (jelenleg EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése) szerinti védzáradék alkalmazását azért, mert időközben bevezették a szerződéses jellegű befektetésekre vonatkozó adókedvezmények rendszerét – az EBF 41. cikke (5) bekezdésének b) pontja – és az EBF 42. cikkében a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékok tekintetében előírt szabályozást?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

28. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2014. október 8-án nyújtották be a Bírósághoz. A SECIL, a portugál, a görög és a svéd kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

29. A Bíróság az eljárási szabályzata 61. cikkének (1) bekezdése alapján a feleket felkérte, hogy válaszoljanak az EUM-Szerződés és az euro-mediterrán megállapodások közötti kapcsolatra vonatkozó kérdéseire.

30. 2015. november 18-án tárgyalás tartására került sor, ahol a SECIL, a portugál kormány, valamint a Bizottság szóbeli észrevételeket terjesztett elő.

V – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

31. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem különös sajátossággal bír a Bíróság ítélkezési gyakorlatában, mivel az EUM-Szerződés és az euro-mediterrán megállapodások, vagyis az EUMSZ 49. cikk, az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 64. cikk, valamint az EK–Tunézia-megállapodás 31., 34. és 89. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 31., 33. és 85. cikke együttes alkalmazhatóságának kérdéskörét veti fel.

32. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az Unió által egy vagy több harmadik országgal kötött valamely megállapodás az Unió vonatkozásában az uniós intézmények által elfogadott, az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének b) pontja értelmében vett aktust képez, az ilyen megállapodás rendelkezései a megállapodás hatálybalépésétől kezdve az uniós jogrend szerves részét képezik, és e jogrend keretében a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy e megállapodás értelmezése tárgyában előzetes döntést hozzon.⁵

33. Ennek alapján a Bíróságnak már többször nyílt alkalma arra, hogy az euro-mediterrán megállapodások, azaz az EGK–Algéria megállapodás,⁶ az EK–Marokkó megállapodás,⁷ EK–Izrael megállapodás és az EK–PFSZ megállapodás,⁸ az EK–Libanon-megállapodás,⁹ az EK–Egyiptom megállapodás¹⁰ és az EK–Tunézia-megállapodás¹¹ rendelkezéseinek értelmezése tárgyában előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre választ adjon.

5 — Lásd: Haegeman-ítélet (181/73, EU:C:1974:41, 3–6. pont) az Athénban, 1961. július 9-én aláírt, és a Közösség nevében az 1961. szeptember 25-i 63/106/EGK tanácsi határozattal megkötött, az Európai Gazdasági Közösség és Görögország közötti társulást létrehozó megállapodással (HL L 26., 293. o.; a továbbiakban: EGK–Görögország társulási megállapodás) kapcsolatban; Demirel-ítélet (12/86, EU:C:1987:400, 7. pont) az Ankarában, 1963. szeptember 12-én aláírt, és a Közösség nevében az 1963. december 23-i 64/732/EGK tanácsi határozattal megkötött, az Európai Gazdasági Közösség és Törökország közötti társulást létrehozó megállapodással (HL 1964. L 217., 3685. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 11. kötet, 10. o., a továbbiakban: EGK–Törökország társulási megállapodás) kapcsolatban; Andersson és Wåkerås-Andersson ítélet (C-321/97, EU:C:1999:307, 26. és 27. pont); Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélet (C-452/01, EU:C:2003:493, 27. pont), valamint Établissements Rimbaud ítélet (C-72/09, EU:C:2010:645, 19. pont) az 1992. május 2-án megkötött, és az Európai Községek, azok tagállamai, valamint az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság, az Izlandi Köztársaság, a Liechtensteini Hercegség, a Norvég Királyság és a Svéd Királyság és a Svájci Államszövetség között az Európai Gazdasági Térségről létrejött megállapodás megkötéséről szóló, 1993. december 13-i 94/1/ESZAK, EK tanácsi és bizottsági határozattal (HL 1994. L 1., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 19. kötet, 146. o.) jóváhagyott, az Európai Gazdasági Térségről szóló Megállapodással (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-megállapodás) kapcsolatban.

6 — Lásd az Algírban 1976. április 26-án aláírt, és a Közösség nevében az 1978. szeptember 26-i 2210/78/EGK tanácsi rendelettel (HL L 263., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 13. kötet, 40. o.) jóváhagyott, az Európai Gazdasági Közösség és az Algériai Demokratikus és Népi Köztársaság közötti együttműködési megállapodást, amelyet a Bíróság a Krid-ítélet (C-103/94, EU:C:1995:97) és a Babahenini-ítélet (C-113/97, EU:C:1998:13) alapját képező ügyekben elemzett.

7 — Lásd az 1976. április 27-én Rabatban aláírt, és a Közösség nevében az 1978. szeptember 26-i 2211/78/EGK tanácsi rendelettel (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 13. kötet, 155. o.) jóváhagyott, az Európai Gazdasági Közösség és a Marokkói Királyság közötti együttműködési megállapodást és az annak helyébe lépő, a Marokkói Királysággal 1996. február 26-án Brüsszelben megkötött, az említett Községek nevében a 2000. január 24-i 2000/204/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodást (HL L 70., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 33. kötet, 175. o.). E megállapodások a Eddline El-Yassini-ítélet (C-416/96, EU:C:1999:107) és a Mesbah-ítélet (C-179/98, EU:C:1999:549), valamint az Echouikh végzés (C-336/05, EU:C:2006:394) és az El Youssfi-végzés (C-276/06, EU:C:2007:215) alapját képező ügyekben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyát képezték.

8 — Lásd a Brüsszelben, 1995. november 20-án aláírt, egyrészről az Európai Községek és azok tagállamai, másrészről Izrael Állam közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodást (HL 2000. L 147., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 55. kötet, 167. o.), valamint a Brüsszelben 1997. február 24-én aláírt, egyrészről az Európai Község, másrészről Ciszjordánia és a Gázai-övezet Palesztin Nemzeti Hatósága képviseletében a Palesztin Felszabadítási Szervezet (PFSZ) közötti kereskedelemről és együttműködésről szóló euro-mediterrán ideiglenes társulási megállapodást (HL 1997. L 187., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 26. kötet, 124. o.). E megállapodások a Brita ítélet (C-386/08, EU:C:2010:91) alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezték.

9 — Az EK–Libanon megállapodást a Bíróság a Mugraby kontra Tanács és Bizottság végzés (C-581/11 P, EU:C:2012:466), valamint a Törvényszék a Mugraby kontra Tanács és Bizottság végzés (T-292/09, EU:T:2011:418) alapját képező ügyben már elemezte.

10 — Lásd a 2001. június 25-én Luxembourgban aláírt és a 2004. április 21-i 2004/635/EK tanácsi határozattal jóváhagyott (HL L 304., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 51. kötet, 304. o.), az egyrészről az Európai Községek és tagállamai, másrészről az Egyiptomi Arab Köztársaság közötti euro-mediterrán társulást létrehozó megállapodást. E megállapodás a Helm Dügengemittel-ítélet (C-613/12, EU:C:2014:52) alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezte.

11 — Az EK–Tunézia megállapodás már a Gattoussi-ítélet (C-97/05, EU:C:2006:780) alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezte, valamint a Törvényszék e megállapodást a Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia kontra Tanács és Bizottság ítélet (T-162/07, EU:T:2009:333) és a ICF kontra Bizottság ítélet (T-406/08, EU:T:2013:322, 208–214. pont) alapját képező ügyekben elemezte.

34. Mindazonáltal ezen ügyek egyikében sem merült fel az EUM-Szerződés és az euro-mediterrán megállapodások rendelkezéseinek együttes alkalmazhatóságára vonatkozó kérdés.

35. Ugyanez vonatkozik azokra az ügyekre, amelyekben az EGK-Görögország társulási megállapodás,¹² az EGK-Törökország társulási megállapodás¹³ és EK-Magyarország társulási megállapodás,¹⁴ valamint az EK-Oroszország partnerségi és együttműködési megállapodás¹⁵ értelmezésére vonatkozó kérdések merültek fel.

36. Ellenben az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására és az EGT-Megállapodásnak az ugyanezen szabadságra vonatkozó rendelkezései együttes alkalmazhatóságának kérdése több előzetes döntéshozatal iránti kérelem,¹⁶ valamint közvetlen kereset tárgyát képezte.¹⁷

37. Ezen ítélkezési gyakorlat azonban a jelen ügyben nem jelent segítséget, hiszen a Bíróság többször kimondta, hogy „az EGT-Megállapodás rendelkezéseiben szereplő, a tőke szabad mozgásának korlátozását és a hátrányos megkülönböztetést tiltó szabályok az EGT-Megállapodásban részes – akár az Unióban, akár az EFTA-ban tagsággal rendelkező – államok közötti kapcsolatok tekintetében azonosak azokkal a szabályokkal, amelyeket az uniós jog a tagállamok közötti kapcsolatokban előír”¹⁸.

38. Mivel az EUM-Szerződés és az EGT-Megállapodás ezen a területen ugyanolyan szintű jogi védelmet biztosít, nincs jelentősége annak, hogy az alkalmazandó rendelkezések az EUM-Szerződés rendelkezései vagy az EGT-Megállapodás rendelkezései. Ezért az ezen rendelkezések közötti hierarchia vagy fontossági sorrend fennállására vagy annak hiányára vonatkozó kérdés nem merült fel azon ügyekben, amelyekben egyidejűleg kellett alkalmazni az EUM-Szerződést és az EGT-Megállapodást.

39. A jelen esetben nem ez a helyzet, mivel az EK-Tunézia-megállapodás és az EK-Libanon-megállapodás alkalmazandó rendelkezései nem azonosak az EUM-Szerződés rendelkezéseivel. Egyrészt feltételezve akár, hogy e megállapodásoknak a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései közvetlen hatállyal rendelkeznek, tárgyi hatályukat azonban az EK-Tunézia-megállapodás 89. cikke és az EK-Libanon-megállapodás 85. cikke korlátozza, amely rendelkezések az említett megállapodások tárgyi hatályát a közvetlen adózásra korlátozzák. Másrészt az EUM-Szerződéssel szemben az EK-Tunézia-megállapodás nem tartalmaz olyan védzáradékot, amely a tőke szabad mozgása elvének hatályát korlátozná, míg az EK-Libanon-megállapodás 33. cikkében foglalt védzáradék kizárja a megállapodás hatálya alól az Unióban letelepedett természetes vagy jogi személyek libanoni befektetéseiből származó haszon külföldre utalását.

12 — Az EGK-Görögország társulási megállapodás a Haegeman-ítélet (C-181/73, EU:C:1974:41) alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezte.

13 — Az EGK-Törökország társulási megállapodás több ítélet alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezte, amelyek közül a Demirel-ítélet (12/86, EU:C:1987:400) a legjelentősebb.

14 — Lásd az egyrészről az Európai Közösségek és tagállamaik, másrészről a Magyar Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, a Közösségek nevében a Tanács és a Bizottság 1993. december 13-i 93/742/Euratom, ESZAK, EK határozatával (HL L 347., 1. o.) jóváhagyott európai megállapodás. E megállapodást a Bíróság a Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia és ERSÁ ítélet (C-347/03, EU:C:2005:285); a Sfakianakis-ítélet (C-23/04–C-25/04, EU:C:2006:92); az Agrover-ítélet (C-173/06, EU:C:2007:612), valamint az Agenzia Dogane Circonscrizione Doganale di Genova végzés (C-505/06, EU:C:2007:768) alapját képező ügyben már elemezte.

15 — Lásd az Európai Közösségek és azok tagállamai, másrészről az Orosz Föderáció közötti partnerség létrehozásáról szóló, Korfun 1994. június 24-én aláírt és a Közösségek nevében a Tanács és a Bizottság 1997. október 30-i 97/800/EK, ESZAK, Euratom határozatával (HL L 327., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 26. kötet, 356. o.) jóváhagyott partnerségi és együttműködési megállapodás. E megállapodás a Simutenkov-ítélet (C-265/03, EU:C:2005:213) alapját képező ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezte.

16 — Lásd többek között: Andersson és Wåkerås-Andersson ítélet (C-321/97, EU:C:1999:307); Salzmán-ítélet (C-300/01, EU:C:2003:283); Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélet (C-452/01, EU:C:2003:493); Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet (C-157/07, EU:C:2008:588); Établissements Rimbaud ítélet (C-72/09, EU:C:2010:645); projektart és társai végzés (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Lásd többek között: Bizottság kontra Belgium ítélet (C-522/04, EU:C:2007:405); Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-521/07, EU:C:2009:360); Bizottság kontra Portugália ítélet (C-267/09, EU:C:2011:273); Bizottság kontra Németország ítélet (C-284/09, EU:C:2011:670).

18 — Établissements Rimbaud ítélet (C-72/09, EU:C:2010:645, 21. pont). Lásd még ebben az értelemben: Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélet (C-452/01, EU:C:2003:493, 28. és 32. pont); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-522/04, EU:C:2007:405, 44. pont); Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-521/07, EU:C:2009:360, 33. pont); projektart és társai végzés (C-476/10, EU:C:2011:422, 34. és 35. pont).

40. Ily módon tehát felmerülhet az a kérdés, hogy az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás rendelkezéseinek alkalmazása kizárja-e az EUM-Szerződés rendelkezéseinek alkalmazását, vagy fordítva.

41. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint „[az Unió által kötött megállapodásokat] elsőbbség illeti meg a másodlagos [uniós] jogi aktusokkal szemben”¹⁹, és a Bíróság még azt is hozzáteszi, hogy „az [uniós] jog szintjén meglévő ezen elsőbbség nem terje[d] ki az elsődleges jogra”²⁰.

42. A nemzetközi közjogban azonban az államok által kötött különböző megállapodások között nincsen hierarchia. Ugyanis, amint azt Charles Rousseau professzor megfogalmazta, „[a]z állam jogrendjére vonatkozóan megfogalmazott, a szervek és normák hierarchiáján alapuló [kelsen-i] doktrína, amely szerint valamely alacsonyabb szintű szabály magasabb szintű szabállyal való összeütközése vagy a szabály semmisségét, illetve megtámadhatóságát, vagy a felelős szervvel szemben szankció alkalmazását eredményezi] a nemzetközi normák összeütközése esetén nem nyújt megoldást, mivel a népek jogának legtöbb szabályát olyan szerződéses szabályok alkotják, amelyek különálló és nem alá-fölérendeltségi viszonyok alapján működő szervektől származnak”²¹, az Egyesült Nemzetek Alapokmányának 103. cikke²² és a *ius cogens*²³ normái kivételével, amelyek elsőbbséget élveznek a nemzetközi jog bármely más ellentétes normájával szemben.²⁴

43. Márpedig, mivel az uniós jogrend tekintetében is érvényesül a kelsen-i elmélet, és e jogrend a normák hierarchikus rendjét állapítja meg, amelyben az EUM-Szerződés elsőbbséget élvez a nemzetközi közjoggal szemben, így e jogszabályi hierarchiát csak az egyes, alkalmazandó szerződések rendelkezései közötti ellentét esetén lehetne érvényesíteni, kivéve, ha olyan látszólagos összeütközésről van szó, amely értelmezés útján megoldható.²⁵

44. Véleményem szerint számos tényező miatt nem lehet az EUM-Szerződés rendelkezései, illetve az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás között ilyen összeütközés fennállására következtetni. Sőt ellenkezőleg, az EUM-Szerződésnek az alapvető mozgásszabadságokra vonatkozó rendelkezéseihez hasonlóan, és amint azt az EK–Tunézia-megállapodás 1. cikke (2) bekezdésének második francia bekezdése és az EK–Libanon-megállapodás 1. cikke (2) bekezdésének b) pontja is megfogalmazza, e megállapodások célja „az áruk, szolgáltatások és tőke kereskedelmének fokozatos liberalizálásához szükséges feltételek megteremtése”.

45. Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, az euro-mediterrán megállapodások „célja a szerződő felek közötti globális együttműködés előmozdítása [az érintett harmadik állam] gazdasági és szociális fejlődéséhez való hozzájárulás és a kapcsolatok elmélyítésének megkönnyítése érdekében”²⁶.

19 — Intertanko és társai ítélet (C-308/06, EU:C:2008:312, 42. pont). Lásd még ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet (C-61/94, EU:C:1996:313, 52. pont); Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht ítélet (C-311/04, EU:C:2006:23, 25. pont); IATA és ELFAA ítélet (C-344/04, EU:C:2006:10, 35. pont).

20 — Kadi és Al Barakaat International Foundation kontra Tanács és Bizottság ítélet (C-402/05 P és C-415/05 P, EU:C:2008:461, 285. és 308. pont).

21 — Rousseau, Ch., „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l'ordre international”, *Revue générale de droit international public*, 1932., 39. kötet, 133–136. o.

22 — „Az Egyesült Nemzetek tagjainak a jelen Alapokmányból, illetve egyéb más nemzetközi megállapodásból eredő kötelezettségei közötti összeütközés esetén az Alapokmányból eredő kötelezettségeiket illeti elsőbbség.”

23 — A Bécsi Egyezmény 53. cikke szerint „[a] szerződés semmis, ha megkötésének időpontjában az általános nemzetközi jog valamely feltétlen alkalmazást igénylő szabályába ütközik”. Lásd még ebben az értelemben az államok és a nemzetközi szervezetek közötti, valamint a nemzetközi szervezetek egymás közötti szerződéseinek jogáról szóló, 1986. március 21-én Bécsben megkötött Bécsi egyezmény 53. cikkét.

24 — Lásd ebben az értelemben: Crawford, J., *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. kiadás, Oxford University Press, 2012., 22. és 23. oldal; Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties” közzétéve a Berhardt, R., és Macalister-Smith, P., (szerk.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*-ban 2010., 4., 9. és 10. pont, elérhető a következő internetcímen: <http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&pr=EPIL>.

25 — Lásd: Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public”, 1926., IV. kötet, *Recueil des cours de l'Académie de droit international*, 231. o. és 267–274. o.

26 — Eddline El-Yassini-ítélet (C-416/96, EU:C:1999:107, 29. pont). Lásd még ebben az értelemben: Kziber-ítélet (C-18/90, EU:C:1991:36, 21. pont); Gattoussi-ítélet (C-97/05, EU:C:2006:780, 27. pont).

46. Következésképpen a letelepedés szabadságát és a tőke szabad mozgását megfogalmazó rendelkezések bevezetésével az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás összhangban van az EUM-Szerződés alapját képező elvekkel, és nem követ olyan célokat, amelyek a szerződés céljaival ellentétben állnának.

47. A fent említett összeütközésről az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikke esetén sincs szó.

48. E rendelkezések célja ugyanis egyszerűen az, hogy a többi fél állampolgárait ne terjedjenek ki az euro-mediterrán megállapodás egyik részes fele által megkötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nyújtott kedvezmények, az adócsalás vagy adókijátszás elleni küzdelmet szolgáló bármely intézkedés elfogadása vagy alkalmazása ne ütközzön akadályokba, és ne legyen akadálya annak, hogy a szerződő felek olyan adójogi rendelkezéseket alkalmazzanak, amelyek lakóhelyük alapján eltérő bánásmódban részesítik az adózókat.

49. Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése ugyanezeket a célokat fogalmazza meg, és ha a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket nem is említi, az EUM-Szerződés egyetlen rendelkezése sem tenné lehetővé egy tunéziai vagy libanoni állampolgár számára, hogy a Portugál Köztársaság és valamely másik állam között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nyújtott kedvezményekben részesüljön.²⁷

50. Ehhez hasonlóan nem keletkeztet összeegyeztethetlenséget az EUMSZ 64. cikkel az a tény, hogy az EK–Tunézia-megállapodás nem tartalmaz olyan védzáradékot, amely a szabad tőkemozgás elvének hatályát korlátozná, és hogy az EK–Libanon-megállapodás 33. cikkében szereplő védzáradék hatálya alól ki van zárva az Unióban letelepedett személyek libanoni befektetéseiből származó haszon külföldre utalása.

51. Ugyanis az ezen cikkben szereplő, a szabad tőkemozgásnak a már 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásaival kapcsolatos védzáradék egyáltalán nem tartalmaz kötelezettséget a korlátozások fenntartására vonatkozóan és tiltja e korlátozások hatályának kiszélesítését.

52. Ahogyan azt a svéd kormány állítja a Bíróság kérdéseire adott írásbeli válaszában, a normák hierarchiája ebből kifolyólag nem érvényesíthető. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a *lex posterior derogat legi priori* elv alapján kizárólagosan e megállapodások rendelkezéseit kell-e alkalmazni.

27 — Lásd ebben az értelemben: D-ítélet (C-376/03, EU:C:2005:424, 58–63. pont), amelyben a Bíróság megállapította, hogy „nem ellentétes az [EUMSZ 63.] és [EUMSZ 65.] cikkel [...] annak megtagadása, hogy egy, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény által előírt [...] szabályt kiterjesszenek a kérdéses egyezményben nem részes tagállamokban illetőséggel rendelkező személyekre” (63. pont). Az is igaz – miként azt a Bíróság ezen ítélet 55. pontjában a Saint-Gobain ZN ítélet (C-307/97, EU:C:1999:438) 59. pontjára hivatkozva kimondta –, hogy „vannak olyan helyzetek, amikor egy kétoldalú egyezményben meghatározott előnyöket ki lehet terjeszteni az adott egyezményben nem részes tagállamban illetőséggel rendelkező személyre is”. Ez az eset áll fenn „egy tagállam és egy harmadik ország között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény tekintetében, mivel a nemzeti elbánás elve megköveteli az említett egyezményben részes tagállamtól, hogy a honos társaságokra irányadókkal azonos feltételek mellett biztosítsa a nem honos társaságok állandó telephelyeinek az egyezményben meghatározott előnyöket” (56. pont). Az alapeljárásban azonban nem ez az eset áll fenn.

53. Nemcsak a jognak egy olyan általános elvéről van szó, amelynek az uniós jog szintjén való létezését a Bíróság több főtanácsnoka is elismerte,²⁸ hanem a nemzetközi jog egyik olyan elvéről is, amelyet a szerződések jogáról szóló 1969. május 23-i Bécsi Egyezmény 30. cikkének (1), (3) és (4) bekezdésében kodifikáltak.²⁹

54. Véleményem szerint a jelen ügyben a Bécsi Egyezmény 30. cikkének (3) bekezdésében kodifikált szabály alkalmazandó,³⁰ aminek következtében meg kell határozni, hogy a két szerződés közül melyik a korábbi.

55. Az EK–Tunézia-megállapodást és az EK–Libanon-megállapodást a jelen ügyben érintett rendelkezések tekintetében az EUM-Szerződést követő megállapodásoknak kell tekinteni, még akkor is, ha ezeket a Lisszaboni Szerződés hatálybalépése előtt kötötték meg. Ugyanis a tőke szabad mozgásának elve vonatkozásában az EUM-Szerződés csupán átveszi a korábbi szerződést. Konkrétabban, „a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás”³¹ tilalma úgy, ahogy azt jelenleg ismerjük, 1992-re³² nyúlik vissza, az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás megkötését megelőző időpontra.

56. A fentiekből következik, hogy a Bécsi Egyezmény 30. cikke (3) bekezdése értelmében, ha a korábbi szerződésben, azaz az EUM-Szerződésben részes valamennyi fél egyúttal a későbbi szerződésnek, azaz az EK–Tunézia-megállapodásnak és az EK–Libanon-megállapodásnak is részese, az EUM-Szerződés rendelkezései annyiban alkalmazandók, amennyiben az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás rendelkezései nem léptek a helyükbe.

57. Ezen értelmezés összhangban áll Jääskinen főtanácsnok által az Établissements Rimbaud ügyre vonatkozó indítványának (C-72/09, EU:C:2010:235) 28. pontjában kifejtett álláspontjával, amely szerint olyan ügyben, amely – a jelen ügghöz hasonlóan – a szabad tőkemozgás elvének hatálya alá tartozik – „a *lex posteriori derogat legi priori* és a *lex specialis derogat legi generali* elvek kizárják az

28 — Lásd: Jacobs főtanácsnok Bizottság kontra Tanács ügyre vonatkozó indítványa (C-110/02, EU:C:2003:667, 33. pont); Ruiz-Jarabo Colomer St. Paul Dairy ügyre vonatkozó indítványa (C-104/03, EU:C:2004:509, 61. pont); Jääskinen főtanácsnok Établissements Rimbaud ügyre vonatkozó indítványa (C-72/09, EU:C:2010:235, 28. pont); Mazák főtanácsnok Bizottság kontra Olaszország ügyre vonatkozó indítványa (C-565/08, EU:C:2010:403, 30. pont); Kokott főtanácsnok Bizottság kontra Strack (felülvizsgálat) ügyre vonatkozó állásfoglalása (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, 48. pont); Szpunar főtanácsnok Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ügyre vonatkozó indítványa (C-377/13, EU:C:2014:246, 59. pont); Jääskinen főtanácsnok Egyesült Királyság kontra Parlament és Tanács ügyre vonatkozó indítványa (C-507/13, EU:C:2014:2394, 59. pont).

29 — Lásd még ebben az értelemben az államok és a nemzetközi szervezetek közötti, valamint a nemzetközi szervezetek egymás közötti szerződéseinek jogáról szóló, 1986. március 21-én Bécsben megkötött Bécsi Egyezmény 30. cikkének (3) és (4) bekezdését. Amint azt a Bíróság a Helm Dügemitell ítéletének 37. pontjában (C-613/12, EU:C:2014:52) kimondta, „a szerződések nemzetközi jogát lényegében a Bécsi Egyezmény kodifikálta, és [...] az ezen egyezménybe foglalt szabályok alkalmazandók a valamely állam és valamely nemzetközi szervezet közötti megállapodásra – mint amilyen az Egyiptommal kötött euro-mediterrán megállapodás –, amennyiben e szabályok az általános nemzetközi szokásjog kifejeződései”. Lásd még ebben az értelemben: Brita-ítélet (C-386/08, EU:C:2010:91, 40. és 41. pont). Ebből eredően, e szabályok „kötik [az Unió] intézményeit és az [uniós] jogrend részét képezik” (Brita-ítélet, C-386/08, EU:C:2010:91, 42. pont).

30 — A Bécsi Egyezmény 30. cikkének (3) bekezdésében megfogalmazott szabály nem tartalmazza azt, hogy a mindkét szerződésben részes feleknek azonosaknak kell lenniük. Ellenkezőleg, amint azt a Nemzetközi Jogi Bizottság a szerződések jogára vonatkozó cikkek tervezetéhez kapcsolódó kommentárjaiban kifejti (Nemzetközi Jogi Bizottság Évkönyve, 1966., II. kötet, 216. o.) „a (3) bekezdés arra az esetre alkalmazandó általános szabályt fogalmazza meg, amikor a szerződésben részes valamennyi fél (*más államok részvételével vagy anélkül*) a későbbiekben azonos tárgyú szerződést köt” (kiemelés tőlem). Lásd még ebben az értelemben: Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. kiadás, Cambridge University Press, 2003., 381. o.; Sadat-Akhavi, S.A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston, 2003., 62. és 63. o.; Mus, J. B., „Conflicts between treaties in international law”, 1998., XLV. kötet, *Netherlands International Law Review*, 208. o., 219. o.

31 — Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése.

32 — Lásd az EUSZ G. 15. cikkel 1992-ben beillesztett és 1994. január 1-jétől alkalmazandó EK 73b. cikkét.

[EUMSZ] [64.] cikk (1) bekezdésének a tagállamok és a Liechtensteini Hercegség viszonylatában való minden alkalmazását”. Így az EGT-Megállapodás 40. cikkének alkalmazása – amely az EK–Tunézia-megállapodáshoz hasonlóan nem tartalmaz védzáradékokat – kizárja az EUM-Szerződésben szereplő védzáradék alkalmazását.³³

B – Az első, a második, a harmadik és a hetedik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

58. A kérdést előterjesztő bíróság az első, a második, a harmadik és a hetedik kérdésével arra keres választ, hogy egyrészt az EK–Tunézia-megállapodás 31. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 30. cikke³⁴ (amelyek a letelepedéshez való jogot és szolgáltatásnyújtás szabadságát fogalmazzák meg), másrészt az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke (amelyek a tőke szabad mozgását fogalmazzák meg) rendelkezik-e közvetlen hatállyal.

1. Az alapügy tárgyát képező szabadságról

59. Az arra vonatkozó kérdésnek, hogy a jelen ügy a letelepedéshez való jog vagy a szabad tőke mozgás hatálya alá tartozik-e, meg kell előznie e kérdéseket.

60. Bár mostanáig nem terjesztettek elő ilyen előzetes kérdést az euro-mediterrán megállapodásokkal kapcsolatban, az EUMSZ 49. cikkre (letelepedéshez való jog) és az EUMSZ 63. cikkre (tőke szabad mozgása) vonatkozóan a Bíróságnak létezik olyan következetes ítélkezési gyakorlata, amely a jelen esetre átültethető.

61. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint „az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat”³⁵.

62. A portugál kormány szerint, a jelen ügy kizárólag az EK–Tunézia-megállapodás 31. cikkében és az EK–Libanon-megállapodás 30. cikkében foglalt letelepedéshez való jog hatálya alá tartozik azért, mert a SECIL meghatározó befolyást gyakorol a Ciments de Gabés és a Ciments de Sibling leányvállalataira.

63. Azonban, amint azt a Bizottság kiemeli, az alapügy tárgyát képező portugál szabályozás nem tesz különbséget a belföldi társaságok által az ezen osztalékokat fizető társaság döntéseire bizonyos befolyást biztosító és a tevékenység meghatározását lehetővé tevő részesedés alapján kapott osztalék és az olyan részesedés alapján kapott osztalék között, amely ilyen befolyást nem biztosít.

33 — Lásd az Ospelt et Schlössle Weissenberg ítélet (C-452/01, EU:C:2003:493) 31. pontját, amelyben a Bíróság kimondta, hogy „a tagállamok 1995. május 1., vagyis az EGT-Megállapodás Liechtensteini Hercegség tekintetében történt hatálybalépése óta az e megállapodás hatálya alá tartozó területeken a Liechtensteini Hercegséggel szemben többé nem hivatkozhatnak az [EUMSZ 64.] cikkre. Következésképpen és ellentétben az Osztrák Kormány álláspontjával, a Bíróságnak nem szükséges állást foglalnia e rendelkezés alapján arról, hogy az Ausztria és Liechtenstein közötti tőke mozgásoknak a VGVG szerinti korlátozásai lényegében hatályban voltak-e már 1993. december 31-én, és hogy azokat ebből eredően ugyanezen cikk alapján fenn lehet-e tartani”. Lásd még ebben az értelemben az Établissements Rimbaud ítéletet (C-72/09, EU:C:2010:645, 19–22. pont), amelyben a Bíróság csak az EGT-Megállapodás rendelkezéseit alkalmazta.

34 — A kérdést előterjesztő bíróság kérdései közül egyik sem vonatkozik az EK–Libanon-megállapodás 30. cikkére. Mivel a felek hivatkoznak rá, ezért az elemzésemet ki fogom ezzel egészíteni.

35 — Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 89. pont). Lásd még ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 36. pont); Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 33. pont); Accor-ítélet (C-310/09, EU:C:2011:581, 30. pont).

64. Márpedig „az EUMSZ 63. cikkre tekintettel kell értékelni a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó olyan nemzeti szabályozást, amely nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra. Tehát a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság a harmadik országban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedése mértékétől függetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az ilyen szabályozás jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (lásd ebben az értelemben: A ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 11. és 27. pont)”³⁶.

65. Következésképpen az EUM-Szerződés tekintetében a jelen ügy a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik.

66. Ezen ítélkezési gyakorlat véleményem szerint átültethető az euro-mediterrán megállapodásokra, amelyek az EUM-Szerződéshez hasonlóan a letelepedéshez való jogra és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseket tartalmazzak.

67. A Bizottsághoz hasonlóan az a véleményem, hogy a jelen ügy nem az EK–Tunézia-megállapodás 31. cikkében és az EK–Libanon-megállapodás 30. cikkében foglalt letelepedéshez való jog hatálya alá tartozik, hanem ezen megállapodások 34. és 31. cikkében szabályozott szabad tőkemozgás hatálya alá. Így az első, második és hetedik kérdésre nem szükséges választ adni, mivel azok a letelepedéshez való jogra vonatkoznak.

2. Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének hatályáról

68. Meg kell vizsgálni, hogy az alapeljárás tárgyát képező ügy, amely a Ciments de Gabés és a Ciments de Sibline által a SECIL részvényesnek fizetett osztalék adójogi kezelésére vonatkozik, az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének hatálya alá tartozik-e.

69. E tekintetben megjegyzem, hogy habár az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke általános jelleggel tiltja „a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozás[oka]t”, az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke e szabadságot „a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott vállalatokban történt közvetlen befektetések[re] [...], és [...] az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámol[ására] és hazautal[ására]” korlátozza.

70. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében szereplő „közvetlen befektetések” fogalmának értelmezésekor a Bíróság kimondta, hogy „[...] [e] fogalomba minden olyan, a természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetés beletartozik, amely a tőkét biztosító személy, és azon társaság közötti tartós és közvetlen kapcsolat létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e tőkét gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják”³⁷.

71. Mivel „a tartós gazdasági kapcsolatok létrehozásának, illetve fenntartásának célja feltételezi, hogy a részvényes tulajdonában álló részvények – a részvénytársaságokra vonatkozó nemzeti jogszabályok, vagy más rendelkezések alapján – biztosítják számára, hogy ténylegesen részt vegyen a társaság irányításában vagy ellenőrzésében”³⁸, véleményem szerint nem vitatható, hogy messzemenően teljesíti e kritériumokat az olyan befektetés, mint amelyet 2000-től kezdve a SECIL a Ciments de Gabés vállalatban megvalósított, és amelynek következtében a társaság tőkéjében való részesedése 2009-ben 98,72%-ra emelkedett.

36 — Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C 35/11, EU:C:2012:707, 99. pont). Lásd még ebben az értelemben: Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 27–30. pont).

37 — Holböck-ítélet (C-157/05, EU:C:2007:297, 34. pont). Lásd még ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 180. és 181. pont); Orange European Smallcap Fund ítélet (C-194/06, EU:C:2008:289, 102. pont).

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

72. Ugyanígy a „beruházás” fogalmának hasonló értelmezését találjuk a nemzetközi jogban, amely fogalmat a beruházási viták rendezéséről szóló egyezmény alkalmaz: „[a] jogirodalom szerint a beruházáshoz általában szükség van tőkejuttatásra, bizonyos szerződésteljesítési időtartamra és az üzleti kockázatok részleges viselésére [...]. A [beruházási viták rendezéséről szóló egyezmény] preambuluma alapján ez kiegészül a beruházást fogadó állam gazdasági fejlődéséhez való hozzájárulás kritériumával”³⁹.

73. A jelen ügy tehát az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének hatálya alá tartozik.

3. Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének közvetlen hatályáról

74. Meg kell jegyezni, hogy amint azt a Bíróság az EK–Tunézia-megállapodás 64. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban a Gattoussi-ítélet (C-97/05, EU:C:2006:780) 25. pontjában megállapította, „[a]z állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Közösségek által harmadik államokkal kötött megállapodás valamely rendelkezését közvetlen hatállyal bírónak kell tekinteni, ha – a megállapodás szövegére, valamint céljára és természetére tekintettel – egyértelmű és pontosan meghatározott kötelezettséget tartalmaz, amelynek végrehajtása vagy hatálya semmilyen későbbi aktusnak nincs alárendelve”⁴⁰.

75. Először is az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy „[az Unió] és Tunézia [...] biztosítja a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott vállalatokban történt közvetlen befektetésekkel kapcsolatos *szabad tőkemozgást*, és azt, hogy az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámolható és hazautalható legyen”⁴¹.

76. Az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke úgy rendelkezik, hogy „*egyfelől [az Unió] másfelől Libanon között a tőke mozgásra nem vonatkozhatnak korlátozások*, és nem tehető megkülönböztetés az állampolgárság vagy állampolgáraik lakóhelye vagy a tőkebefektetés helye alapján”⁴².

77. Úgy gondolom, ahogy azt a SECIL és a Bizottság is hangsúlyozza, hogy itt egyértelmű, pontos és feltétel nélküli rendelkezésekről van szó, mivel ezek az elérendő célokat illetően konkrét kötelezettséget állapítanak meg, és e rendelkezések végrehajtásához nincs szükség semmilyen későbbi aktusra.

78. Miként azt a portugál kormány az írásbeli észrevételeiben is bizonyította, e rendelkezések egyértelműsége, pontossága és feltétel nélkülsége még inkább nyilvánvaló, ha összehasonlítjuk a szóban forgó megállapodásoknak a letelepedéshez való jogra vonatkozó rendelkezéseivel, amelyek iránymutató jellege nem vitatható.

39 — *Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A. c. Royaume de Maroc* (ICSID Case no. ARB/00/4) A joghatóságról szóló, 2001. július 23-i határozat, 2002., 129 *Journal du droit international* 196, 52. pont. Több választott bíróság is átvette a „befektetés” fogalmának e meghatározását. Lásd e tekintetben Gaillard, E., „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice” in Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A. és Wittich, S., (szerk.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford, 2009., 403., 411. o. által hivatkozott választott bírósági ítélkezési gyakorlatot.

40 — Lásd még ebben az értelemben: *Gloszczuk-ítélet* (C-63/99, EU:C:2001:488, 30. pont); *Wählergruppe Gemeinsam ítélet* (C-171/01, EU:C:2003:260, 53. pont); *Simutenkov-ítélet* (C-265/03, EU:C:2005:213, 21. pont).

41 — Kiemelés tőlem.

42 — Kiemelés tőlem.

79. Ugyanis az EK–Tunézia-megállapodás 31. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 30. cikke csupán egy olyan megállapodást tartalmaz, amelynek tárgya az uniós állampolgároknak, a Libanoni Köztársaság állampolgárainak és a Tunéziai Köztársaság állampolgárainak nyújtandó védelem terjedelméről való megegyezés („an agreement to agree”). Ebben az értelemben e rendelkezések azon cél megállapítására korlátozódnak, amelynek elérését a felek vállalják, és meghatározzák az e célkitűzés megvalósítását lehetővé tévő eljárást.

80. Ezt a megállapítást az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (2) bekezdése sem kérdőjelezi meg, amely szerint „[a] Felek konzultálnak egymással azzal a céllal, hogy megkönnyítsék, és *amikor eljön az ideje*, teljes mértékben liberalizálják a tőke mozgást [az Unió] és Tunézia között”⁴³.

81. Ugyanis a Bizottság állítása szerint, e rendelkezés csak az ezen cikk (1) bekezdésében szabályozott közvetlen befektetéseken kívüli olyan tőke mozgásokra vonatkozik, mint például a pénzügyi szolgáltatások nyújtására vagy az értékpapírok tőkepiacokra való beengedésére. Mivel a jelen ügy tárgya olyan közvetlen befektetés, amelyet az említett cikk (1) bekezdése szabályoz, ezért a (2) bekezdése nincs hatással az ugyanezen cikk (1) bekezdésének közvetlen hatályára.

82. Másodsorban a Bíróság által a Gattoussi-ítélet (C-97/05, EU:C:2006:780) 27. pontjában megállapítottakat az 1. cikkük (1) bekezdésében átültető EK–Tunézia-megállapodás és EK–Libanon-megállapodás tárgyát és jellegét illetően úgy gondolom, hogy egyrészt az Unió és azok tagállamai és másrészt a Tunéziai Köztársaság és a Libanoni Köztársaság közötti társulásnak az ezen megállapodások e rendelkezéseivel történő létrehozása további ok annak elfogadására, hogy a társulás tárgya és jellege összeegyeztethető az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének közvetlen hatályával.

83. Ezen indokok alapján a SECIL-hez, a svéd kormányhoz és a Bizottsághoz hasonlóan azon a véleményen vagyok, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének közvetlen hatálya van, amelyre a SECIL a kérdést előterjesztő bíróság előtt hivatkozhat.

C – Az ötödik és a kilencedik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

84. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik és kilencedik kérdése az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikke hatályának elhatárolására irányul annak megállapítása érdekében, hogy e cikkek hatálya alá tartozik-e az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé az Unión vagy az EGT-n kívüli székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságoktól származó osztalék esettől függően teljes vagy részleges levonását.

85. Az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének első francia bekezdése és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkének a) pontja szerint e megállapodások nem eredményezhetik a bármelyik tagállam által, valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás alapján nyújtott adójellegű kedvezmények kiterjesztését.

86. A portugál kormánnyal szemben, amely az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének első francia bekezdése kapcsán a Tunéziai Köztársasággal megkötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményből kiindulva válaszol a kérdésre, a Bizottsághoz hasonlóan úgy gondolom, hogy e rendelkezés célja annak megelőzése, hogy a Portugál Köztársaság és valamely, a Tunéziai Köztársaságon kívüli *más állam* között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben megállapított szabályt egy tunéziai illetőségű személyre is kiterjedjen, akinek illetősége szerinti állama ezen utóbbi egyezménynek nem részese.

43 — Kiemelés tőlem.

87. Márpedig a SECIL nem kíván olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nyújtott kedvezményben részesülni, amelyet a Portugál Köztársaság valamely, a Tunéziai Köztársaságon kívüli más állammal kötött meg.

88. Ugyanez vonatkozik az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkének a) pontjára is.

89. Az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének második francia bekezdése és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkének b) pontja az ezen megállapodásban részes felek számára lehetővé teszi az adócsalás és adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés elfogadását vagy alkalmazását.

90. Azonban a jelen ügyben semmi sem utal adócsalásra és adókijátszásra, ezért az említett rendelkezéseket nem kell alkalmazni.

91. Végül az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének harmadik francia bekezdése és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkének c) pontja lehetővé teszi a portugál adóhatóságok számára, hogy adójogszabályaik vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra alkalmazzák, akik illetékességük tekintetében nincsenek azonos helyzetben.

92. A portugál kormány szerint e rendelkezések lehetővé teszik számára, hogy az adózók között illetékességük vagy a tőkebefektetésük helye alapján különbséget tegyen.

93. Nem értek egyet az említett rendelkezések ilyen értelmezésével, amely szerint e rendelkezések kiegészülnek egy szemponttal, azaz a tőkebefektetés helyével, amely igazolhatja az eltérő bánásmódot.

94. Egyébként a SECIL egy Portugáliában illetőséggel rendelkező társaság, és a szóban forgó rendelkezések nem teszik lehetővé, hogy e minőségében a leányvállalatai illetősége alapján hátrányos megkülönböztetésben részesüljön.

95. E tekintetben emlékeztetek a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint „a külföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet”⁴⁴.

96. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság az ötödik és a kilencedik kérdésre azt a választ adja, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az Unión vagy az EGT-n kívüli székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságoktól származó osztalék esettől függően teljes vagy részleges levonását nem teszi lehetővé, nem alapulhat az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkén és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkén.

44 — Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 37. pontja). Lásd még ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 62. pont); Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 59. pont).

D – A negyedik, a hatodik, a nyolcadik és a tizedik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

97. A kérdést előterjesztő bíróság a negyedik, a hatodik, a nyolcadik és a tizedik kérdésével arra keres választ, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkét és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának megszüntetéséhez való jogot arra az esetre tartja fenn, ha az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja portugál területen található, vagy illetősége az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamában van, és igenlő válasz esetén ebből milyen következtetéseket kell levonni.

1. Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkében és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkében biztosítotthoz hasonló szabad tőkemozgás korlátozásnak a szóban forgó portugál szabályozásban való fennállásáról

98. Ahogy azt nemrégiben a Timac Agro Deutschland ügyre vonatkozó indítványom (C-388/14, EU:C:2015:533) 27. pontjában kifejtettem, a közvetlen adózás és az alapvető szabadságok terén a Bíróság valamilyen korlátozás formájában megnyilvánuló hátrányos megkülönböztetés fennállását vizsgálja, vagyis az alapvető szabadságok olyan akadályozását, amely az objektív módon összehasonlítható helyzetben lévő adózók eltérő bánásmódban vagy az eltérő helyzetekben lévő adózók azonos bánásmódban való részesítéséből ered.

99. Ez lehetővé teszi a tagállamok számára a szóban forgó intézkedés igazolását azon ítélkezési gyakorlatban meghatározott, egy vagy több közérdeken alapuló nyomós okra való hivatkozással, amely alapján a hátrányos megkülönböztetés általában nem igazolható, mivel ez utóbbit csak valamelyik, az EUM-Szerződésben kifejezetten említett ok igazolhatja, vagyis a közrend, a közbiztonság és a közegészségügy, amelyek adójogi szempontból nem igazán alkalmazhatók.

100. E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a tőke szabad mozgását azok a nemzeti intézkedések akadályozzák, „amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat”⁴⁵.

101. Amint azt a Bíróság a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ítélet (C-374/04, EU:C:2006:773) 46. pontjában megállapította, „[a]nnak meghatározása érdekében, hogy az adózás terén érvényesülő eltérő bánásmód hátrányos megkülönböztetésnek minősül-e, meg kell [...] vizsgálni azt, hogy a nemzeti intézkedés szempontjából az érintett társaságok objektíve hasonló helyzetben vannak-e. Az állandó ítélkezési gyakorlatból ugyanis következik, hogy hátrányos megkülönböztetés a különböző szabályoknak hasonló helyzetekre való alkalmazása, vagy pedig ugyanazon szabálynak különböző helyzetekre történő alkalmazása”.

102. A gazdasági kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatban a Bíróság már többször kimondta, hogy az EUMSZ 63. cikk előírja „egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse azon osztalékokat, amelyeket külföldi illetőségű társaságok a belföldi illetőségű társaságok részére fizetnek”⁴⁶.

45 — Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 39. pont). Lásd még ebben az értelemben: A-ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 40. pont); Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 50. pont); Santander Asset Management SGIC és társai ítélet (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15. pont).

46 — Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-35/11, EU:C:2012:707, 38. pontja). Lásd még ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 72. pont); Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 60. pont).

103. Jelen esetben – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejti – a CIRC 46. cikk azon portugál társaságok részére tartja fenn a fizetett osztalék gazdasági kettős adóztatás megszüntetéséhez való jogot, amelyek teljesítik az osztalékfizető társaság tőkéjében fennálló részesedés mértékével, értékével és fennállásának időtartamával kapcsolatos bizonyos minimumkövetelményeket.⁴⁷ E megszüntetés történhet a szóban forgó osztaléknak a portugál társaságok adóköteles nyereségéből való teljes levonásával. E rendelkezés 50%-os részleges levonást ír elő arra az esetre, ha e minimumkövetelmények közül egy nem teljesül.

104. Azonban e teljes vagy a részleges levonáshoz való jog csak abban az esetben áll fenn, ha az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja portugál területen található, vagy illetősége az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamában van.

105. Ezzel szemben azoknak a társaságoknak, amelyek olyan társaságtól – mint például a Ciments de Gabés és a Ciments de Sibline – kapnak osztalékot, amelyek székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja valamely harmadik államban, például Tunéziában és Libanonban van, 23%-os mértékű társasági adót kell fizetniük, kivéve ha valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény értelmében kedvezményes adómérték alkalmazásának van helye.

106. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a Portugál Köztársaság nem kötött ilyen egyezményt a Libanoni Köztársasággal, és hogy a Tunéziai Köztársasággal megkötött egyezmény 10. cikkének (2) bekezdése 15%-os maximális mértéket ír elő.

107. A fentiekből következik, hogy az osztalék tényleges adómértékét a tunéziai eredetű osztalék esetében 15%-ban és a libanoni eredetű osztalék esetében 23%-ban állapították meg, míg a Portugáliából, az EU-ból és az EGT-ből származó osztalék adómértéke vagy 0% (teljes levonás) vagy 11,5% (50%-os részleges levonás).

108. A portugál adózók tehát az általuk kapott osztalék származása alapján eltérő bánásmódban részesülnek.

109. Vitán felül áll továbbá az, hogy a SECIL helyzete objektíve összehasonlítható egy olyan másik portugál adózó helyzetével, amely Portugáliából, az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamából származó osztalékban részesül.⁴⁸

110. Következésképpen az olyan eltérő bánásmód, mint amely az alapügy tárgyát képező portugál szabályozásból ered, az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke által tiltott korlátozásnak minősül.

2. Az EK–Libanon-megállapodás 33. cikke szerinti védzáradék alkalmazhatóságáról

111. Amint a svéd kormány megjegyzi, az EK–Tunézia-megállapodással ellentétben az EK–Libanon-megállapodás 33. cikke az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdéséhez hasonló védzáradékot tartalmaz.

112. Ugyanis az EK–Libanon megállapodás 31. cikke csak „a 33. [...] cikkekre [...] figyelemmel” biztosítja a tőke szabad mozgását, amelynek (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „[a] 31. [...] cikk rendelkezései nem sértik a két fél között ezen megállapodás hatálybalépésének időpontjában érvényes – többek között ingatlanhoz kapcsolatos, vagy letelepedést, pénzügyi szolgáltatások nyújtását vagy az értékpapírok tőkepiacokra való beengedését jelentő – közvetlen beruházással járó, a felek között zajló tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat”.

⁴⁷ — Az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékfizető társaság tőkéjében legalább 10%-os vagy legalább 20 millió euró szerzési értékű közvetlen részesedéssel kell rendelkeznie, aminek legalább egy évig megszakítás nélkül fenn kell állnia.

⁴⁸ — Lásd ezen indítvány 95. pontját.

113. Az említett cikk (2) bekezdése hozzáteszi, hogy „[e]z a rendelkezés [az Unió]ban lakóhellyel rendelkező személyek libanoni, illetve a Libanonban lakóhellyel rendelkező személyek [uniós] befektetései és az ezekből származó haszon külföldre utalását nem érinti”.

114. Mivel a jelen ügy a Ciments de Sibline által a portugál részvényese javára fizetett olyan osztalék kezelésére vonatkozik, amely az EK–Libanon-megállapodás 33. cikkének (2) bekezdése értelmében véve valamely, az Unióban lakóhellyel rendelkező személy libanoni befektetéseiből származó haszonból ered, úgy gondolom, hogy a jelen esetben a védzáradék nem alkalmazható.

115. Végül meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó korlátozás igazolható-e.

3. A korlátozás igazolásáról

116. A kérdést előterjesztő bíróság a hatodik és a tizedik kérdésével arra keres választ, hogy az EK–Tunézia-megállapodásban és az EK–Libanon-megállapodásban biztosított szabad tőkemozgás korlátozása igazolható-e, ha nem létezik olyan együttműködési megállapodás, mint amelyet a 77/799/EGK irányelv⁴⁹ tartalmaz.

117. Meglepő módon az EK–Tunézia-megállapodás 28. cikke és az EK–Libanon-megállapodás 27. cikke kivételével, amelyek lehetővé teszik az EUMSZ 36. cikkel csaknem azonos megfogalmazásban az áruk szabad mozgása korlátozásának igazolását, e megállapodások egyetlen, az EUMSZ 45. cikk (3) bekezdésében, az EUMSZ 52. cikk (1) bekezdésében, az EUMSZ 62. cikk és 65. cikk (1) bekezdésének b) pontjában és (2) bekezdésében foglalttal azonos igazoló okot – közrend, közbiztonság és közegészségügy – sem írnak elő.

118. A Bíróságnak a nemzeti közvetlen adózás és az EUM-Szerződésnek az alapvető mozgásszabadságokra (nevezetesen a letelepedés szabadságára, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és a tőke szabad mozgására)⁵⁰ vonatkozó rendelkezései közötti viszonytal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát azonban át lehet ültetni a jelen ügyben felvetődött problémakörre.

119. Már megállapítottam, hogy a fent hivatkozott mozgásszabadságoknak a közvetlen adózásra vonatkozó nemzeti intézkedésekkel megvalósított korlátozásai valószínűleg nem igazolhatók a közrenddel, a közbiztonsággal és a közegészségüggyel összefüggő indokokkal. Ezt bizonyítandó, elegendő arra hivatkozni, hogy a Bíróságnak a mintegy 250, a nemzeti adójogi intézkedéseknek az EUM-Szerződéssel való összeegyeztethetőségéről szóló ítélete közül egyetlen egynek sem képezte alapját ezen igazoló okok megléte vagy hiánya.

120. Minden olyan egyéb igazoló okot (vagy közérdeken alapuló nyomós okot), amely ezen eljárások középpontjába került, kizárólag a Bíróság ítélkezési gyakorlata vezette be fokozatosan az uniós jogba (először elméletben, majd ezt követően konkrét esetekben) legyen szó akár az adórendszer koherenciájáról, az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításáról és az adócsalás vagy adókijátszás elleni küzdelemről, vagy akár az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosításáról.

49 — Ezt az irányelvet hatályon kívül helyezte és felváltotta az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.).

50 — Mivel a közvetlen adózás nem érinti az áruk szabad mozgását.

121. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság által a 77/799 irányelvre (amelyet e bíróság „együttműködési megállapodásnak” minősít) való hivatkozás közvetlenül arra utal, hogy a mozgásszabadságok korlátozása igazolható azzal, hogy szükség van az adóellenőrzések hatékonyságának biztosítására és az adócsalás vagy adókijátszás elleni küzdelemre, amelyekről az EUM-Szerződés hallgat. A Bíróságnak az EUM-Szerződés értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata annál is inkább alkalmazható a jelen esetben, mivel a tőke szabad mozgásának elvét az EUM-Szerződés a harmadik országokkal való kapcsolatokban is alkalmazni rendeli.

122. A Bíróság éppen a harmadik országokkal való kapcsolatok vonatkozásában fogadta el a tőke mozgások korlátozásának igazolását, míg a tagállamok közötti mozgások korlátozásai tekintetében elutasította azt. Ugyanis a Bíróság számos ítéletében kimondta, hogy a 77/799 irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a tőke mozgásokra vonatkozó korlátozások igénybevétele nélkül biztosítsák az adók hatékony beszedését. A Bíróság kimondta, hogy az irányelvnek a harmadik országokra való alkalmazhatatlansága miatt nyilvánvalóan megváltozik a helyzet, kivéve ha létezik olyan kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, amely a harmadik állam és a vitatott adóintézkedést hozó tagállam közötti közigazgatási együttműködésre vonatkozóan rendelkezéseket tartalmaz⁵¹.

123. Miként azt a portugál és a svéd kormány kiemeli, amennyiben a szabad tőke mozgásra vonatkozó korlátozás bármilyen igazolásának kizárásához az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás hallgatására hivatkoznánk, az azt eredményezné, hogy a Tunéziába vagy Libanonba irányuló vagy onnan eredő tőke mozgások vonatkozásában liberalizáltabb szabályozás jönne létre, mint a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgások vonatkozásában, amelyek esetén közérdeken alapuló nyomós okok igazolhatják a tagállamok által bevezetett egyes korlátozásokat.

124. Miként azt a felek azon kötelezettsége kapcsán, hogy a Bécsi Egyezmény 26. cikkében⁵² foglalt követelménynek megfelelően a szerződéseket „jóhiszeműen” kell teljesíteni, a Nemzetközi Bíróság a *Projet Gabčíkovo-Nagymaros* (Magyarország kontra Szlovákia) ügyben 1997. szeptember 25-én hozott ítéletben kimondta, „ez utóbbi körülmény azt jelenti, hogy az adott ügyben a szerződés céljának és a felek szerződési szándékának elsőbbséget kell élveznie a szó szerinti alkalmazással szemben. A Felek kötelesek a jóhiszeműség elvét észszerű módon, céljának megfelelően alkalmazni”⁵³.

125. Mivel nagyon valószínűtlennek tűnik számomra, hogy az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás megalkotói az Unió és e két ország közötti tőke mozgások tekintetében teljes szabadságot akartak biztosítani, miközben a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásokra vonatkozóan bizonyos korlátozások írhatók elő, úgy vélem, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása nem sértené az EK–Tunézia-megállapodást és az EK–Libanon-megállapodást, ha azt valamelyik közérdeken alapuló nyomós ok igazolná,⁵⁴ nevezetesen olyan okok, amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik.

126. Ebben az összefüggésben a svéd kormánnyal azonos állásponton lévő portugál kormány az adóellenőrzések hatékonyságára, valamint az adócsalás és adókijátszás elleni küzdelemre hivatkozik az alapügyben szereplőhöz hasonló korlátozás igazolása érdekében, mivel a 77/799 irányelvhez hasonló közigazgatási együttműködési mechanizmus sem a Tunéziai Köztársasággal, sem a Libanoni Köztársasággal nem jött létre.

51 — Lásd többek között: ELISA-ítélet (C-451/05, EU:C:2007:594, 91–100. pont); *Établissements Rimbaud* ítélet (C-72/09, EU:C:2010:645, 33–51. pont).

52 — Lásd még ebben az értelemben: az államok és a nemzetközi szervezetek közötti, valamint a nemzetközi szervezetek egymás közötti szerződéseinek jogáról szóló, 1986. március 21-én Bécsben megkötött Bécsi Egyezmény 26. cikke, valamint az *Eddline El-Yassini*-ítélet (C-416/96, EU:C:1999:107, 47. pont) és a *Brita*-ítélet (C-386/08, EU:C:2010:91, 43. pont).

53 — I.C.J. Reports 1997., 7. o., 142. pont.

54 — A Bíróság már az *EGK-Törökország megállapodással* kapcsolatban elfogadta, hogy valamely korlátozás közérdeken alapuló kényszerítő okkal igazolható. Lásd különösen: *Demir*-ítélet (C-225/12, EU:C:2013:725, 40. pont); *Dogan*-ítélet (C-138/13, EU:C:2014:2066, 37. pont).

127. A portugál kormány leszögezi, hogy a Portugál Köztársaság és a Libanoni Köztársaság között nem jött létre kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, és hogy a Portugál Köztársaság és a Tunéziai Köztársaság közötti egyezmény 25. cikke szerinti információcsere-mechanizmus nem kötelező az államokra nézve, az említett irányelv keretében viszont igen.

128. Mivel az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének második francia bekezdése és az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkének b) pontja valamennyi fél számára lehetővé teszi az adócsalás és adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés elfogadását vagy alkalmazását, a jelen indítvány 90. pontjában említett okok miatt úgy vélem, hogy az e jogalapon alapuló bármilyen igazolást eleve el kell utasítani.

129. Hozzáteszem, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata csak olyan rendelkezések tekintetében ismeri el ezt az igazolást, amelyek kifejezetten arra irányulnak, hogy kizárják az adókedvezményből az olyan, tisztán mesterséges megállapodásokat, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése.⁵⁵ Egyébként adócsalás általános vélelme esetén a szóban forgó igazolást még soha nem fogadták el.

130. Az adóellenőrzések hatékonyságára alapított igazolást illetően a tagállamok és a harmadik államok közötti tőke mozgásokkal összefüggésben a Bíróság már megállapította, hogy ezen igazolás „csak akkor fogadható el, ha valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyeknek a betartása csak harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, mivel tekintettel e harmadik állam információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányára, lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbtól való beszerzése”⁵⁶.

131. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, a CIRC 46. cikk azon portugál társaságok részére tartja fenn a kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának megszüntetéséhez való jogot, amelyek az osztalékfizető társaság tőkéjében fennálló részesedés mértékével, értékével és fennállásának időtartamával kapcsolatban bizonyos minimumkövetelményeket teljesítenek.⁵⁷

132. Jelen esetben sem a portugál kormány, sem a kérdést előterjesztő bíróság nem hivatkozott arra, hogy a szóban forgó kedvezmény megadása „olyan feltételek teljesítésétől” függne, „amelyeknek a betartása csak harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető”⁵⁸.

133. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság ezzel ellentétes következtetésre jutna, a portugál kormány hivatkozhatna az adóellenőrzések hatékonyságára, azonban csak a Ciments de Siblinc-től kapott osztalék kapcsán, mivel [Libanon részéről] nem áll fenn „információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettség”⁵⁹.

134. Más lenne a helyzet a Ciments de Gabés-től kapott osztalék esetén, mivel az egyezmény 25. cikke információcsere-mechanizmust ír elő a Portugál Köztársaság és a Tunéziai Köztársaság közötti kettős adóztatás elkerülése érdekében.⁶⁰

135. Azonban le kell szögezni, hogy amennyiben a szóban forgó kedvezmény megadása olyan feltételek teljesítésétől függene, amelyet a szóban forgó harmadik állam illetékes adóhatóságai nem tudnak megerősíteni, mert például nem olyan információkról van szó, amelyek gyűjtése a hatáskörükbe tartozna, a kedvezményt nem lehetne megtagadni anélkül, hogy az adózónak ne biztosítanának lehetőséget a szükséges információk közlésére.

55 — Lásd: ICI-ítélet (C-264/96, EU:C:1998:370, 26. pont).

56 — Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 84. pont). Lásd még ebben az értelemben: Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet (C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 67. pont).

57 — Lásd jelen indítvány 103. pontját és 47. lábjegyzetét.

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

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

60 — Lásd a jelen indítvány 85–87. pontját.

136. Összegzésképpen a gazdasági kettős adóztatás megszüntetésének vagy enyhítésének az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásban való megtagadása közérdeken alapuló kényszerítő okkal nem igazolható.

4. Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének megsértéséből származó következményekről

137. Abban az esetben, ha a Bíróság az állapítja meg, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, sérti az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkét és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkét, a kérdést előterjesztő bíróság arra a kérdésre is választ vár a Bíróságtól, hogy köteles-e alkalmazni a CIRC 46. cikk (1) bekezdésében foglalt teljes levonás mechanizmusát a Ciments de Gabés és a Ciments de Sibline által a SECIL részére fizetett osztalékra.

138. Először is emlékeztetni kell arra, hogy „[a] Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós jog megsértésével valamely tagállam által beszedett adók visszatérítéséhez való jog az ilyen adókat tiltó, a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti. A tagállam tehát főszabály szerint köteles az uniós jog megsértésével beszedett adók visszafizetésére”⁶¹.

139. Egyébiránt a Bíróság már megállapította, hogy „ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével vetett ki adót, a jogalanyok nem csak a jogosulatlanul kivetett adó visszatérítésére, hanem az e tagállam részére fizetett vagy az általa ezen adóval közvetlen összefüggésben levont összegek visszatérítésére is jogosultak”⁶².

140. E szabály alól csak egyetlen kivétel van, nevezetesen az adó más jogalanyokra történő áthárítása,⁶³ továbbá e szabály uniós szintű szabályozás hiányában a nemzeti eljárási szabályok hatálya alá tartozik, azzal, hogy e szabályoknak tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.⁶⁴

141. Ugyanez vonatkozik „[...] az [uniós] jogrend szerves részét képező”⁶⁵ euro-mediterrán megállapodások megsértésével kivetett adóra.

142. Ez alapján a portugál adóhatóságok a SECIL részére kötelesek visszafizetni – kamattal növelten – az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének megsértésével beszedett összeget.

143. Ezen összeg a SECIL által fizetett összeg és azon összeg különbözetének felel meg, amelyet abban az esetben fizetett volna, ha a Ciments de Gabés-tól és a Ciments de Sibline-től kapott osztalékot az Unió vagy az EGT területén székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságok által fizetett osztaléknak minősítették volna.

61 — Nicula-ítélet (C-331/13, EU:C:2014:2285, 27. pont). Lásd még ebben az értelemben: San Giorgio-ítélet (C-199/82, EU:C:1983:318, 12. pont); Metallgesellschaft és társai ítélet (C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 84. pont); Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 202. pont); Littlewoods Retail és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 24. pont); Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation ítélet (C-362/12, EU:C:2013:834, 30. pont).

62 — Nicula-ítélet (C-331/13, EU:C:2014:2285, 28. pont). Lásd még ebben az értelemben: Littlewoods Retail és társai ítélet (C-591/10, EU:C:2012:478, 25. pont); Irimie-ítélet (C-565/11, EU:C:2013:250, 21. pont).

63 — Lásd: Lady & Kid és társai ítélet (C-398/09, EU:C:2011:540, 20. pont).

64 — Lásd: Irimie-ítélet (C-565/11, EU:C:2013:250, 23. pont).

65 — Demirel-ítélet (C12/86, EU:C:1987:400, 7. pont).

144. Összegzőképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a negyedik, a hatodik, a nyolcadik és a tizedik kérdésre azt a választ adja, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkét és az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának (teljes vagy részleges) megszüntetéséhez való jogot arra az esetre tartja fenn, ha az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja portugál területen található, vagy illetősége az Unió vagy az EGT valamely másik tagállamában van. Az ezen rendelkezések megsértésével beszedett összeget kamattal növelten kell az adózó részére visszafizetni.

E – A tizenegyedik és a tizenkettedik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

145. A kérdést előterjesztő bíróság tizenegyedik és a tizenkettedik kérdésével arra keres választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az Unión vagy az EGT-n kívüli székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságoktól kapott osztalék adóalapból történő levonását nem teszi lehetővé, de ha az osztalékfizető társaságok székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja az Unió vagy az EGT valamely tagállamában van, akkor e levonást megengedi.

146. Ahogy azt a jelen indítvány 40–57. pontjában kifejtettem, az EUM-Szerződés rendelkezéseit csak annyiban kell alkalmazni, amennyiben azok összeegyeztethetők az EK–Tunézia-megállapodással és az EK–Libanon-megállapodással, ami úgy tűnik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése tekintetében megvalósul.

147. A jelen indítvány 98–110. és 116–144. pontjában ismertetett okokból úgy vélem, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen a jelen ügy tárgyát képező portugál szabályozás, a tőke szabad mozgásának olyan korlátozását valósítja meg, amelyet nem lehet igazolni.

F – A tizenharmadik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

148. A kérdést előterjesztő bíróság a tizenharmadik kérdésével az EUMSZ 64. cikkben foglalt védzáradéknak az alapeljárásban szóban forgó ügyben való alkalmazhatóságára keres választ.

149. Emlékeztetek arra, hogy az EK–Tunézia-megállapodás nem tartalmaz az EUMSZ 64. cikkben szereplőhöz hasonló védzáradékot, és az EK–Libanon-megállapodás 33. cikkében foglalt védzáradék szűkebb, mint az EUMSZ 64. cikkben megfogalmazott védzáradék.

150. Az EUM-Szerződés alkalmazásának elsőbbsége csak a nemzetközi jogi rendelkezésekkel, valamint az Unió másodlagos jogának minősülő EK–Tunézia-megállapodással és az EK–Libanon-megállapodással való összeütközés esetén érvényesül, ami véleményem szerint nem áll fenn.

151. Ugyanis az EUMSZ 64. cikk megengedi, de nem teszi kötelezővé a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra vonatkozó, 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozások alkalmazását. Semmi nem akadályozza meg tehát a tagállamokat abban, hogy erről egyoldalúan vagy – ahogy azt jelen esetben a svéd kormány és a Bizottság állítja – nemzetközi megállapodás keretében teljes egészében (mint az EK–Tunézia-megállapodásban) vagy részben (mint az EK–Libanon-megállapodásban) lemondjanak.

152. E kérdésre tehát nem kell válaszolni.

153. Ha azonban a Bíróság ezt másképpen ítélné meg, meg kellene vizsgálni, hogy az EUMSZ 64. cikkben meghatározott feltételek teljesülnek-e.

154. Az (1) bekezdés szerint „[a]z EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze.”

155. E tekintetben a portugál kormány azt állítja, hogy még ha a jelen ügy vonatkozásában a CIRC 2009. évi változatának 46. cikke is az irányadó, 1993. december 31-én már hatályban volt egy ezzel egyenértékű rendelkezés.

156. Amint azt a Bíróság az Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249) 47. pontjában megállapította, „[a]z EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése által meghatározott időbeli szempontot illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy bár fő szabályként a nemzeti bíróság feladata a valamely uniós aktus által rögzített időpontban létező jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság feladata az olyan uniós fogalom értelmezési szempontjainak meghatározása, amely egy adott időpontban »létező« nemzeti jogszabálytól való eltérést engedő közösségi rendszer alkalmazásának alapját képezi”.

157. A következetes ítélkezési gyakorlat szerint „az ily módon meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan a szóban forgó uniós aktus eltérést engedő rendszeréből. Ugyanis az eltérés kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi szabályozással, vagy amely pusztán a korábbi szabályozásban szereplő uniós jogban meghatározott jogok és szabadságok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. Ezzel szemben nem lehet a szóban forgó [uniós] aktus által rögzített időben létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplőtől eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be”⁶⁶.

158. Amennyiben a Bíróság arra a következtetésre jutna, hogy az EUMSZ 64. cikk alkalmazható, a kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy hatályban volt-e 1993. december 31-én az a rendelkezés, amely azon vonatkozásban, hogy a harmadik országból kapott osztalék esetén a kettős adóztatás megszüntetését elutasítja, a lényegét tekintve megegyezik a CIRC 46. cikkel. Az EUMSZ 64. cikkben foglalt védzáradék kizárólag ebben az esetben terjed ki a CIRC 46. cikkben bevezetett korlátozásra.

G – A tizennegyedik, előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

159. A kérdést előterjesztő bíróság a tizennegyedik kérdésével arra keres választ, hogy mellőzni kell-e az EUMSZ 64. cikk szerinti védzáradék alkalmazását azért, mert a Portugál Köztársaság bevezette a szerződéses jellegű külföldi befektetésekre vonatkozó adókedvezmények rendszerét – EBF 41. cikk (5) bekezdésének b) pontja – és az EBF 42. cikkben a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékok tekintetében előírt szabályozást.

160. E kérdés alapja a SECIL azon álláspontja, amely szerint a Portugál Köztársaság csak azokban az esetekben tekinthet el a védzáradék alkalmazásától, ha az EBF 41. cikk (5) bekezdésének b) pontjában és az EBF 42. cikkben meghatározott különös adószabályokat kell alkalmazni.

161. Tekintettel a fenti kérdésekre adott válaszomra, úgy vélem, hogy a tizennegyedik kérdésre nem szükséges válaszolni.

⁶⁶ — Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet (C-190/12, EU:C:2014:249, 48. pont). Lásd még ebben az értelemben: Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 192. pont); A-ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. pont); Holböck-ítélet (C-157/05, EU:C:2007:297, 41. pont); A-ítélet (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. pont).

162. Annál is inkább, mivel – mint ahogy a Bizottság állítja – a szerződéses jellegű befektetésekre, valamint a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékokra vonatkozó különös adókedvezmények rendszerének fennállása a jelen esetben nem releváns szempont.

163. E szabályok azt jelentik, hogy a Portugál Köztársaság a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból kapott osztalékokra már nem alkalmazhatja a harmadik országból kapott osztalékokra vonatkozó általános szabályozást, hanem ezt a különös szabályozást kell alkalmaznia. Nem állapítható meg, hogy e különös szabályok elfogadásával a Portugál Köztársaság elvetette volna az EUMSZ 64. cikk szerinti védzáradékokra való hivatkozás lehetőségét, amelynek hatályát korlátozni lehet.

164. Amennyiben az egyenlő bánásmód kérdése felmerülne, az kizárólag a nemzeti jog hatálya és a portugál bíróságok joghatósága alá tartozna.

VI – Véggöveztetések

165. Következésképpen azt javaslom, hogy a Tribunal Tributário de Lisboa (lisszaboni adóügyi bíróság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a Bíróság a következőképpen válaszolja meg:

- 1) Az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 31. cikke, valamint az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 30. cikke nem alkalmazható az alapügyben, amely kizárólag a szabad tőke mozgás elvének hatálya alá tartozik.
- 2) Az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 34. cikke, valamint az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 31. és 33. cikke egyértelmű, pontos és feltétel nélküli rendelkezés és közvetlen hatállyal rendelkezik.
- 3) Az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 34. cikkét, valamint az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 31. és 33. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának (teljes vagy részleges) megszüntetéséhez való jogot arra az esetre tartja fenn, ha az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja portugál területen található, vagy illetősége az

Európai Unió vagy az Európai Gazdasági Térség valamely másik tagállamában van. Az ezen rendelkezések megsértésével beszedett összeget kamattal növelten kell az adózó részére visszafizetni.

- 4) Az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely nem teszi lehetővé az Uniót vagy az EGT-n kívüli székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságoktól származó osztalék esettől függően teljes vagy részleges levonását, nem alapulhat az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészt a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 89. cikkén, sem pedig az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészt a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 85. cikkén.
- 5) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely a kifizetett nyereség gazdasági kettős adóztatásának (teljes vagy részleges) megszüntetéséhez való jogot arra az esetre tartja fenn, ha az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja portugál területen található, vagy illetősége az Unió vagy az Európai Gazdasági Térség valamely másik tagállamában van. Az ezen rendelkezések megsértésével beszedett összeget kamattal növelten kell az adózó részére visszafizetni.