



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. lapkričio 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Laisvas kapitalo judėjimas — SESV 63–65 straipsniai — EB ir Tuniso asociacijos susitarimas — 31, 34 ir 89 straipsniai — EB ir Libano asociacijos susitarimas — 31, 33 ir 85 straipsniai — Juridinių asmenų pelno mokestis — Dividendai, gauti iš bendrovės, įsisteigusios bendrovės gavėjos valstybėje narėje — Dividendai, gauti iš bendrovės, įsisteigusios trečiojoje valstybėje, kuri yra asociacijos susitarimo šalis — Skirtingas vertinimas — Apribojimas — Pateisinimas — Mokesčių kontrolės veiksmingumas — Galimybė remtis SESV 64 straipsniu, kai taikomi EB ir Tuniso bei EB ir Libano asociacijos susitarimai“

Byloje C-464/14

dėl *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) 2014 m. birželio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. spalio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas M. M. Wathelet,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. lapkričio 18 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, atstovaujamos *advogados* R. Reigada Pereira ir R. Camacho Palma,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Rebelo ir M. J. Martins da Silva,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou,

* Proceso kalba: portugalų.

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson ir L. Swedenborg,

— Europos Komisijos, atstovaujamos G. Braga da Cruz ir W. Roels,

susipažinęs su 2016 m. sausio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 63 ir 64 straipsnių, 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, Europos [b]endrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB (OL L 97, 1998, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 28 t., p. 187, toliau – EB ir Tuniso susitarimas), 31, 34 ir 89 straipsnių, taip pat 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių asociacijos susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos Bendrijos bei Europos anglių ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB (OL L 143, 2006, p. 1, toliau – EB ir Libano susitarimas), 31, 33 ir 85 straipsnių išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA* (toliau – SECIL) ir *Fazenda Pública* (Valstybės įždas, Portugalija) ginčą dėl mokestinio požiūrio, kuris 2009 mokestiniais metais buvo taikomas dviejų bendrovių, turinčių buveines atitinkamai Tunise ir Libane, paskirstytiems dividendams bendrovei SECIL.

Teisinis pagrindas

EB ir Tuniso susitarimas

- 3 EB ir Tuniso susitarimo III antraštinėje dalyje esantis 31 straipsnis „Įsisteigimo teisė ir paslaugos“ suformuluotas taip:

„1. Šalys susitaria išplėsti susitarimo taikymo sritį, kad ji apimtų vienos Šalies bendrovių teisę įsisteigti kitos Šalies teritorijoje ir vienos Šalies bendrovių paslaugų teikimo kitos Šalies paslaugų gavėjams liberalizavimą.

2. Asociacijos taryba pateiks reikalingas rekomendacijas šio straipsnio 1 dalyje nurodytam tikslui įgyvendinti.

Pateikdama šias rekomendacijas, Asociacijos taryba atsižvelgs į patirtį, įgytą tarpusavyje taikant didžiausio palankumo režimą ir atitinkamus šalių įsipareigojimus pagal Bendrąjį susitarimą dėl prekybos paslaugomis, pridėtą prie Pasaulio prekybos organizacijos (PPO) steigimo sutarties, toliau vadinamą GATS, visų pirma numatytus jo V straipsnyje.

3. Šio tikslo įgyvendinimą Asociacijos taryba pirmą kartą vertins ne vėliau kaip praėjus penkeriems metams nuo šio susitarimo įsigaliojimo.“

4 Šio susitarimo IV antraštinės dalies „Mokėjimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ I skyriuje „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“ esančiame 34 straipsnyje numatyta:

1. „Atsižvelgdam[i] į mokėjimų balanso kapitalo sąskaitoje sandorius, Bendrija ir Tunisas įsipareigoja nuo šio susitarimo įsigaliojimo dienos užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą, susijusį su tiesioginėmis investicijomis Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų gražos ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimą ir repatrijavimą.“

2. Šalys konsultuojasi tarpusavyje siekdamos palengvinti kapitalo judėjimą tarp Bendrijos ir Tuniso ir visiškai jį liberalizuoti, jeigu yra tenkinamos būtinos sąlygos.“

5 To paties susitarimo 89 straipsnyje, kuris yra VIII antraštinėje dalyje „Institucinės, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“, nustatyta:

„Nė viena šio susitarimo nuostata:

- neišplečiamos mokestinės lengvatos, kurias Šalis yra suteikusi pagal bet kokį tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie šiai Šaliai yra privalomi,
- netrukdo Šaliai priimti ar taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar mokesčių vengimo prevencijai,
- nekliudo Šalies teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra vienoda gyvenamosios vietos požiūriu.“

EB ir Libano susitarimas

6 EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje, kuris yra IV antraštinės dalies „Mokėjimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ 1 skyriuje „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“, nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas ir taikant 33 ir 34 straipsnių nuostatas Bendrija ir Libanas tarpusavyje netaiko jokių apribojimų kapitalo judėjimui ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos ir nediskriminuoja dėl vietos, į kurią šis kapitalas investuojamas.“

7 Šio susitarimo 33 straipsnis, esantis tame pačiame susitarimo skyriuje, suformuluotas taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis ir kitais Bendrijos ir Libano tarptautiniais įsipareigojimais, 31 ir 32 straipsnių nuostatos neturi įtakos apribojimams, kurie šio Susitarimo įsigaliojimo dieną galioja Šalių tarpusavyje [tarp Šalių] kapitalo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, įskaitant į nekilnojamąjį turtą, tarpusavio judėjimui, įsisteigimui, finansinių paslaugų teikimui ir vertybinių popierių įtraukimui į kapitalo rinkas.“

2. Tačiau tai neturi įtakos Bendrijos rezidentų investicijų Libane arba Libano rezidentų investicijų Bendrijoje ir iš jų gauto pelno pervedimui į užsienį.“

8 To paties susitarimo 85 straipsnyje, kuris yra VIII antraštinėje dalyje „Institucinės, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“, nustatyta:

„Tiesioginių mokesčių srityje nė viena šio Susitarimo nuostata:

- a) neišplečia mokestinių lengvatų, kurias kuri nors iš Šalių yra suteikusi pagal bet kokį tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie yra jai privalomi;

- b) netrukdo kuriai nors iš Šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar tyčinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai;
- c) neprieštarauja kurios nors iš Šalių teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, ypač dėl jų gyvenamosios vietos.“

Portugalijos teisė

- 9 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), patvirtinto 1988 m. lapkričio 30 d. Dekretu-įstatymu Nr. 442-B/88 (1988 m. lapkričio 30 d. *Diário da República* I, I-A serija, Nr. 277) (toliau – CIRC), 46 straipsnyje „Paskirstomo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas“ nustatyta:

„1. Nustatant komercinių bendrovių arba komercinės formos bendrovių pagal civilinę teisę, kooperatyvų ir valstybės įmonių, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, apmokestinamąjį pelną, atskaitomas į mokesčio bazę įtrauktos paskirstytą pelną atitinkančios pajamos, jei tenkinamos šios sąlygos:

- a) pelną paskirstančios bendrovės buveinė arba vadovybė yra toje pačioje teritorijoje, o ta bendrovė apmokestinama ir neatleidžiama nuo pelno mokesčio arba apmokestinama 7 straipsnyje nurodytu mokesčiu;
- b) asmeniui, kuriam taikoma lengvata, netaikomas 6 straipsnyje nustatytas finansinio skaidrumo režimas;
- c) asmuo, kuriam taikoma lengvata, tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 10 % arba ne mažesnės kaip 20 000 000 EUR įsigijimo vertės pelną skirstančios bendrovės įstatinio kapitalo dalį ir nepertraukiamai jį valdė ištisus metus iki pelno gavimo datos arba, jei jis tą kapitalo dalį valdė trumpiau, nuo to momento, kai jo dalis išlaikyta reikiamą laiką iki reikalaujamos trukmės laikotarpio.

<...>

5. 1 dalies nuostatos taip pat taikomos, kai Portugalijos teritorijoje reziduojančiam subjektui pagal toje dalyje išdėstytus reikalavimus priklauso kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje reziduojančio subjekto akcijos, jeigu jie abu atitinka 1990 m. liepos 23 d. [Tarybos] Direktyvos 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147)], 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus.

<...>

8. 1 dalyje nurodytos atskaitos dydis yra tik 50 % nuo į apmokestinamąjį pelną įtrauktų pajamų, atitinkančių:

- a) paskirstytą pelną, kai netenkinamas bent vienas tos dalies b ir c punktuose nustatytas reikalavimas, ir kaip dividendai iš bendrovės partnerės gautas pajamas, jei bet kuriuo atveju tenkinamas 1 dalies a punkte nustatytas reikalavimas;
- b) kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje reziduojančios bendrovės paskirstytą pelną, kai ta bendrovė atitinka [Direktyvos 90/435] 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus, tačiau netenkinamas nė vienas iš 1 dalies c punkte nurodytų reikalavimų.

9. Jeigu 1 dalyje nustatytas reikalavimas dėl valdomo kapitalo minimalaus dydžio nebetenkinamas prieš sueinant joje nurodytam vienu metų terminui, atskaita koreguojama atsižvelgiant į ankstesnę dalį arba panaikinama, atsižvelgiant į galimą mokesčio kreditą už tarptautinį dvigubą apmokestinimą, kaip nustatyta 85 straipsnyje.

<...>

11. 1 dalyje nurodyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gautos iš realiai neapmokestinto pelno, išskyrus atvejus, kai gavėjas yra įstatinį kapitalą valdanti bendrovė.

12. Kaip nurodyta 5 dalyje ir 8 dalies b punkte, apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad bendrovė, kurios kapitalas valdomas, ir, kaip nurodyta 6 dalyje, bendrovė gavėja atitinka [Direktyvos 90/435] 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus, ir pateikti Europos Sąjungos valstybės narės, kurioje reziduoja, kompetentingų mokesčių tarnybų patvirtintą deklaraciją.“

10 Dėl investicijoms taikomų mokesčių lengvatų, kurios numatytos Portugalijos valstybės ir suinteresuotosios bendrovės sudarytoje sutartyje, 2009 m. galiojusios redakcijos *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Mokestinių lengvatų statusas, toliau – EBF) 41 straipsnio 5 dalies b punkte nustatyta:

„5. Ankstesnėje dalyje nurodytiems investicinių projektų vykdytojams gali būti suteiktos tokios mokesčių lengvatos:

<...>

b) dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimas pagal CIRC 46 straipsnyje išdėstytus reikalavimus sutarties laikotarpiu, jeigu investuojama steigiant ar įsigyjant užsienio bendroves.“

11 EBF 42 straipsnyje nustatyta:

„1. CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaita taikoma pelnui, kurį bendrovėms rezidentėms paskirsto Afrikos šalyse, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timore reziduojančios dukterinės bendrovės, jei tenkinami šie reikalavimai:

- a) pelną gaunanti bendrovė apmokestinama [pelno mokesčiu] ir nuo jo neatleidžiama, o dukterinė bendrovė apmokestinama pajamų mokesčiu, panašiu į [pelno mokestį] ir nuo jo neatleidžiama;
- b) pelną gaunanti bendrovė ne trumpiau kaip dvejus metus tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % dukterinės bendrovės turto;
- c) paskirstomas pelnas gaunamas iš dukterinės bendrovės pelno, kuris buvo apmokestintas ne mažesniu kaip 10 % mokesčiu ir gautas ne iš pasyviųjų pajamų, būtent honorarų, perleidus įmonės turtą gauto pelno ir kitų pajamų iš įmonės turto vertės padidėjimo, pajamų iš nekilnojamojo turto, esančio už šalies, kurioje reziduoja bendrovė, ribų, pajamų iš draudimo veiklos, iš esmės susijusios su turto, esančio už šalies, kurioje reziduoja bendrovė, ribų, draudimu arba asmenų, kurie nereziduoja toje teritorijoje, draudimo veiklos ir ne iš pajamų iš bankinės veiklos, kuri iš esmės vykdyta ne tos teritorijos rinkoje.

2. Kad būtų taikoma ankstesnė dalis, [juridinių asmenų pelno mokesčio] mokėtojas, kuriam priklauso akcijos, turi turėti įrodymų, kad tenkinami reikalavimai, nuo kurių priklauso atskaita.“

Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos sudaryta dvigubo apmokestinimo pelno mokesčiu išvengimo sutartis

- 12 1999 m. vasario 24 d. Lisabonoje pasirašytos Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos sudarytos dvigubo apmokestinimo pelno mokesčiu išvengimo sutarties (toliau Portugalijos ir Tuniso sutartis) 10 straipsnyje nustatyta:

„1. Susitariančiojoje valstybėje reziduojančios bendrovės dividendai, išmokėti kitos susitariančiosios valstybės rezidentui, gali būti apmokestinami pastarojoje valstybėje.

2. Vis dėlto šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės teisės aktus, tačiau jeigu dividendus gaunantis asmuo yra faktinis jų gavėjas, taip apskaičiuotas mokestis negali viršyti 15 % bendros dividendų sumos. Kompetentingos susitariančiųjų valstybių valdžios institucijos pagal bendrą sutarimą nustato šių ribų taikymo tvarką. Ši dalis neturi įtakos bendrovės pelno, iš kurio mokami dividendai, apmokestinimui.“

- 13 Šios sutarties 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai susitariančiosios valstybės rezidentas gauna pelną, kuris, remiantis šia sutartimi, gali būti apmokestintas kitoje susitariančiojoje valstybėje, pirmoji valstybė iš šio rezidento pelno mokesčio atskaito sumą, lygią kitoje valstybėje mokamam pelno mokesčiui. Tačiau atskaityta suma neturi viršyti tos prieš atliekant atskaitą apskaičiuoto pelno mokesčio dalies, kuri taikytina pelnui, galimam būti apmokestintam kitoje valstybėje.“

- 14 Sutarties 25 straipsnyje kalbama apie keitimąsi informacija ir nustatyta, be kita ko, kad susitariančiųjų valstybių narių kompetentingos valdžios institucijos keičiasi informacija, kuri būtina taikant šios sutarties arba susitariančiųjų valstybių nacionalinės teisės aktų dėl šioje sutartyje aptariamų mokesčių, tarp kurių yra pelno mokestis (toliau – IRC), nuostatas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 SECIL yra akcinė bendrovė, kurios pagrindinė veikla – cemento gamyba ir kurios buveinė Portugalijoje, o šioje valstybėje narėje jai taikomas bendrovių grupių apmokestinimo režimas.
- 16 2000 m. sausio mėn. SECIL įsigijo dalį *Société des Ciments de Gabès SA* (toliau – *Ciments de Gabès*), kurios buveinė yra Tunise, įstatinio kapitalo. 2009 m. SECIL priklausė 52 923 šios bendrovės akcijų, o tai sudarė 98,72 % jos įstatinio kapitalo.
- 17 2002 m. gegužės mėn. SECIL įsigijo dalį bendrovės *Ciments de Siblīne SAL*, kurios buveinė Libane, įstatinio kapitalo. 2009 m. SECIL priklausė 51,05 % šios bendrovės įstatinio kapitalo, 28,64 % šio kapitalo buvo valdomi tiesiogiai, o 22,41 % – netiesiogiai.
- 18 2009 m. SECIL iš *Ciments de Gabès* gavo 6 288 683,39 euro dividendų ir 2 022 478,12 euro – iš *Ciments de Siblīne*. SECIL deklaravo šias sumas IRC tikslais už 2009 mokestinius metus. Gauti dividendai buvo apmokestinami Portugalijoje, kur jiems nebuvo pritaikyta jokie dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo ar sušvelninimo mechanizmo.
- 19 2012 m. gegužės 29 d. SECIL padavė administracinį skundą *Diretor de Finanças de Setúbal* (Setubalio mokesčių administratoriui) dėl atvirkštinio apmokestinimo IRC už 2009 mokestinius metus ir pažymėjo, kad mokestis, kuriuo apmokestinami *Ciments de Gabès* ir *Ciments de Siblīne* išmokėti dividendai, yra neteisėtas, nes pagal Portugalijos teisės aktus netaikomos dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo taisyklės ir taip pažeidžiami EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai, taip pat ESV sutartis.

- 20 Šis administracinis skundas buvo atmestas 2012 m. spalio 10 d. sprendimu.
- 21 *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) SECIL pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo atmesti jos skundą ir iš esmės nurodė, kad atsisakymas *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline* išmokėtiems dividendams taikyti 2009 m. mokestiniais metais galiojusį dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo režimą pažeidžia EB ir Tuniso susitarimą, EB ir Libano susitarimą bei SESV 49 ir 63 straipsnius.
- 22 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 31 straipsnis yra aiški, tiksli ir besąlyginė, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl įsisteigimo teisės?
 2. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatyta įsisteigimo teisė sukelia ieškovės nurodomas pasekmes, t. y. kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės jos gautiems dividendams reikia taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą, antraip būtų pažeista minėta nuostata?
 3. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 34 straipsnis yra aiški, tiksli ir besąlyginė, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo ir dėl tos priežasties – ieškovės investicijoms?
 4. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi ieškovės nurodytas pasekmes, kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės ieškovės gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą?
 5. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 89 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą į pirma pateiktus klausimus?
 6. Ar [*Ciments de Gabés*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojamasis požiūris yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje [(OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 1)] nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika pagrindas?
 7. Ar [EB ir Libano susitarimo] 31 straipsnis, atsižvelgiant į to paties susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, yra aiški, tiksli ir besąlyginė, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo?
 8. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tose nuostatose numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi ieškovės nurodytas pasekmes, t. y. kad iš Libane esančios dukterinės bendrovės ieškovės gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą?
 9. Ar [EB ir Libano susitarimo] 85 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą į pirma pateiktus klausimus?
 10. Ar [*Ciments de Sibline*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojamasis požiūris yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad [Direktyvoje 77/799/EEB] nenustatytas bendradarbiavimo su Libano Respublika pagrindas?

11. Ar šioje byloje taikytina EB 56 straipsnio (dabar SESV 63 straipsnis) nuostata ir, jei taip, ar iš joje įtvirtinto laisvo kapitalo judėjimo kyla pareiga 2009 m. ieškovei paskirstytiems [*Ciments de Gabés*] ir [*Ciments de Siblīne*] dividendams taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą arba alternatyviai – tos pačios nuostatos 8 dalyje nustatytą dalinės atskaitos mechanizmą?
12. Tuo atveju, jei būtų pripažinta, kad šioje byloje taikomas laisvas kapitalo judėjimas, kyla klausimas, ar faktinių aplinkybių susiklostymo metu galiojusių Portugalijos teisės aktuose nustatytų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo mechanizmų netaikymas aptariamiems dividendams gali būti grindžiamas tuo, kad [Direktyvoje 77/799/EEB] nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika ir Libano Respublika pagrindas?
13. Ar dėl EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) įtvirtintos apsaugos sąlygos draudžiama taikyti laisvą kapitalo judėjimą su iš to kylančiomis pasekmėmis, kurias nurodo ieškovė?
14. Ar EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) įtvirtinta apsaugos sąlyga neturėtų būti netaikoma dėl to, kad EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte nustatytas mokesčių lengvatų sutartinio pobūdžio investicijoms režimas, o EBF 42 straipsnyje nustatytas režimas, taikomas dividendams, kurių kilmės valstybės yra Afrikos šalys, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoras?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 23 Pateiktuose klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar ESV Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų sąlygos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama Portugalijoje taikyti mokesstinį vertinimą trečiosiose valstybėse, t. y. atitinkamai Tuniso Respublikoje ir Libano Respublikoje, įsisteigusių įmonių dividendams, išmokėtiems šioje valstybėje narėje įsisteigusiai bendrovei.
- 24 Šiuo atveju dėl kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytas aiškus ir besąlyginis draudimas, nereikalaujantis jokios įgyvendinimo priemonės ir asmenims suteikiantis teisių, kuriomis jie gali remtis teismuose (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, EU:C:1995:451, 41 ir 47 punktai ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 21 punktas). Taigi šia nuostata galima remtis, atsižvelgiant į SESV 64 ir 65 straipsnius, nacionaliniame teisme ir ji gali lemti jai prieštaraujančių nacionalinių teisės normų netaikymą, neatsižvelgiant į aptariamo kapitalo judėjimo rūšį (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 27 punktas ir 2009 m. birželio 4 d. Nutartis *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 66 punktas ir jame nustatyta teismų praktika).
- 25 Taigi pirmiausia reikia išaiškinti SESV 63 ir 65 straipsnius ir nustatyti, ar tokiai situacijai, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, taikomas laisvas kapitalo judėjimas ir ar aptariamus dividendus gavusi bendrovė gali remtis SESV 63 straipsniu, kad užginčytų mokesstinį vertinimą, taikomą iš Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių jos gautiems dividendams. Jei atsakymas būtų teigiamas, tada reikėtų patikrinti, ar šiai bendrovei gavėjai išmokėtiems dividendams taikomas vertinimas yra ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį paskui įvertinti, jei reikia, ar toks ribojimas gali būti pagrįstas.
- 26 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti vienuoliktąjį ir dvyliktąjį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo prejudicinius klausimus.

- 27 Jeigu SESV 63 ir 65 straipsniai turėtų būti aiškinami kaip draudžiantys mokestinį vertinimą, kuris Portugalijoje taikomas Tuniso ir Libano kilmės dividendams, tada reikėtų patikrinti, ar ši valstybė narė gali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtimi, ir išnagrinėti tryliktąjį ir keturioliktąjį klausimus dėl SESV 64 straipsnio aiškinimo. Šiuo atveju konkrečiai reikia patikrinti, ar Portugalijos Respublikos sudaryti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai galėjo turėti įtakos šiai valstybei narei suteiktiems įgaliojimams pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį.
- 28 Trečia, jei išaiškinus SESV 64 straipsnį reikėtų konstatuoti, kad Portugalijos Respublikos sudaryti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai galėjo turėti įtakos šiai valstybei suteiktiems įgaliojimams pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, reikėtų išnagrinėti pirmąjį–dešimtąjį klausimus dėl EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatų išaiškinimo, kad būtų galima nustatyti, ar jomis galima remtis pagrindinėje byloje.
- 29 Ketvirta, reikia atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilusius klausimus ir nurodyti SESV 63–65 straipsnių ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatų išaiškinimo pasekmes pagrindinei bylai.

Dėl SESV 63 ir 65 straipsnių aiškinimo

- 30 Vienuoliktajame ir dvyliktajame klausimuose, kuriuos reikia aiškinti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiai situacijai, kuri aptariama pagrindinėje byloje, taikomas SESV 63 straipsnis, ir, jeigu taip, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys taikyti tokius nacionalinės teisės aktus, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje ir pagal kuriuos bendrovė aptariamos valstybės narės rezidentė gali iš mokesčio bazės atskaityti dividendus, jai išmokėtus toje pačioje valstybėje narėje reziduojančios bendrovės, tačiau negali atskaityti dividendų, kuriuos išmokėjo trečiojoje valstybėje įsisteigusi bendrovė.

Dėl SESV 63 straipsnio taikymo

- 31 Kaip nustatyta Teisingumo Teismo praktikoje, dividendams taikomam mokestiniam vertinimui gali būti taikomas su įsisteigimo laisve susijęs SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo judėjimu susijęs SESV 63 straipsnis. Dėl klausimo, ar nacionalinės teisės aktams taikoma viena, ar kita judėjimo laisvė, reikia atsižvelgti į aptariamų teisės aktų tikslą (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89 ir 90 punktus bei juose nurodytą teismų praktiką ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190, EU:C:2014:249, 25 punktą).
- 32 Nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti realią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į SESV 49 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės taikymo sritį (2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91 punktą ir jame nurodyta teismų praktika).
- 33 Vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos kapitalo dalims, kurios valdomos turint vienintelį tikslą, t. y. investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 92 punktą).
- 34 Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuo atveju, kai kalbama apie trečiosios valstybės kilmės dividendams taikomą mokestinį vertinimą, pakanka išnagrinėti nacionalinės teisės aktų tikslą, kad būtų galima nustatyti, ar tokių dividendų mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 29 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

- 35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nacionalinės teisės aktai dėl dividendų mokestinio vertinimo, kurie netaikomi išimtinai tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį. Todėl valstybėje narėje įsteigta bendrovė gali, neatsižvelgiant į jos turimą trečiojoje valstybėje įsisteigusios dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį, remtis šia nuostata, ginčydama tokių teisės aktų teisėtumą (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 30 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 36 Šiuo atveju CIRC 46 straipsnyje nustatyta, kad bendrovės, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, gali iš mokesčio bazės atskaityti dividendus, kuriuos moka šioje teritorijoje buveinę arba vadovybę turinčios bendrovės ir kurie, be kita ko, apmokestinami pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiami.
- 37 Remiantis CIRC 46 straipsnio 1 dalimi, ši atskaita yra visiška, kai gaunančiajai bendrovei netaikomas šio kodekso 6 straipsnyje nustatytas mokestinio skaidrumo mechanizmas ir kai ji tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 10 % arba ne mažesnės kaip 20 000 000 EUR įsigijimo vertės pelną skirstančios bendrovės įstatinio kapitalo dalį, o šią dalį ji turi būti nepertraukiamai valdžiusi visus metus iki pelno paskirstymo datos arba, jei ji tą kapitalo dalį valdė trumpiau, nuo to momento, kai ta pati dalis išlaikyta reikiamą laiką iki reikalaujamos trukmės laikotarpio.
- 38 Jeigu netenkinamos CIRC 46 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos, susijusios su mokestiniu skaidrumu ir su turima dividendus mokančios bendrovės įstatinio kapitalo dalimi, dividendus gaunanti bendrovė turi teisę, kaip nustatyta CIRC 46 straipsnio 8 dalyje, į 50 % dydžio pajamų, įtrauktų į apmokestinamąjį pelną, atskaitą.
- 39 Tokie teisės aktai, kuriuose nenumatyta jokios turimos dividendus mokančios bendrovės kapitalo dalies ribos, kiek tai susiję su daline atskaita, ir kuriuose nustatyta 10 % dydžio turimo dividendus mokančios bendrovės įstatinio kapitalo arba 20 000 000 EUR įstatinio kapitalo įsigijimo vertės riba, kad būtų galima taikyti visišką atskaitą, taikomi tiek dividendams, kuriuos gauna bendrovė rezidentė už turimą kapitalo dalį, suteikiančią jai teisę daryti realią įtaką tuos dividendus mokančios bendrovės sprendimams ir leidžiančią lemti jos veiklą, tiek dividendams, gaunamiems už kapitalo dalį, nesuteikiančią tokios įtakos.
- 40 Konkrečiai dėl sąlygų, kurias reikia tenkinti norit taikyti visišką atskaitą, Teisingumo Teismas nusprendė, kad 10 % riba iš tikrųjų leidžia mokesčių lengvatos netaikyti investicijoms, atliktoms su vieninteliu tikslu investuoti pinigus be ketinimo daryti įtaką įmonės valdymui ir kontrolei, tačiau dėl tos ribos atskaita netampa taikytina tik tai kapitalo daliai, kuri leidžia daryti realią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 34 ir 35 punktai). Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks kapitalo dalies dydis nebūtinai reiškia, kad tos kapitalo dalies turėtojas daro realią įtaką bendrovei, kurios akcininkas jis yra, sprendimams (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 22 punktą ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 35 punktą).
- 41 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neskirti taikyti išimtinai tik tais atvejais, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus išmokančiai bendrovei, reikia pripažinti, kad pagrindinėje byloje aptariamam atvejui taikomas SESV 63 straipsnis dėl laisvo kapitalo judėjimo.
- 42 Taip pat reikia pažymėti, kad dėl to, jog ESV Sutartimi įsisteigimo laisvė neišplečiama tiek, kad būtų taikoma trečiosioms valstybėms, svarbu vengti, kad dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su santykiais su šiomis valstybėmis, ūkio subjektai, kurie nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, galėtų turėti iš šios laisvės naudos (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos*

International, C-47/12, EU:C:2014:2200, 53 punktas ir jame nurodyta teismų praktika bei 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 31 punktas).

- 43 Šio pavojaus nėra tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nes nagrinėjamuose teisės aktuose kalbama ne apie bendrovės Portugalijos rezidentės atėjimo į trečiosios valstybės rinką arba trečiosios valstybės bendrovės atėjimo į valstybės narės rinką sąlygas, o tik apie dividendų už jų gavėjo investicijas į tuos dividendus mokančią bendrovę mokestinį vertinimą.
- 44 Todėl pagrindinėje byloje aptariamam atveju Portugalijoje įsisteigusi bendrovė, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių, gali remtis SESV 63 straipsniu ir ginčyti šiems dividendams šioje valstybėje narėje taikomą mokestinį vertinimą, grindžiamą teisės aktais, kurių nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus mokančiai bendrovei.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

- 45 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 50 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 46 Dėl klausimo, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo ribojimas, reikia pažymėti, kad, kaip minėta šio sprendimo 36–38 punktuose, jeigu bendrovė, kurios buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, gauna dividendus iš toje pačioje teritorijoje buveinę arba vadovybę turinčios bendrovės ir jeigu dividendus mokanti bendrovė, be kita ko, apmokestinama pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiama, dividendus gaunanti bendrovė gali juos atskaityti nuo mokesčio bazės. Tokia atskaita yra visa arba dalinė, atsižvelgiant į tai, ar tenkinamos CIRC 46 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose nustatytos sąlygos, ar ne. Be to, CIRC 46 straipsnio 11 dalyje nustatyta, kad to paties 46 straipsnio 1 dalyje nustatyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gaunamos iš pelno, kuris realiai nebuvo apmokestintas.
- 47 Atvirkščiai, bendrovės, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje ir kurios gauna dividendus iš bendrovių, turinčių buveinę arba vadovybę trečiosiose valstybėse, kaip antai Tuniso Respublikoje arba Libano Respublikoje, yra apmokestinamos, kiek tai susiję su gautais dividendais, IRC pagal įstatymuose nustatytas normas.
- 48 Bendrovės rezidentės gautų dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, jeigu dividendus mokanti bendrovė įsisteigusi Portugalijoje, o jeigu ši bendrovė įsisteigusi trečiojoje valstybėje, kaip antai Tuniso Respublikoje arba Libano Respublikoje, tokio išvengimo ar sušvelninimo nėra.
- 49 Šiuo atveju yra aišku, kad Portugalijos ir Tuniso sutartis neužkerta kelio tokiam nepalankiam vertinimui. Iš tiesų pagal šią sutartį siekiama tik sušvelninti dvigubo apmokestinimo poveikį dividendus gaunančiai bendrovei rezidentei ir nustatant mokestį už dividendus, mokamą juos paskirstančios bendrovės rezidavimo valstybėje. Sutartyje nenumatyta dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo, kurį bendrovė gavėja patiria dėl dividendus mokančios bendrovės pelno, iš kurio mokami tie dividendai, apmokestinimo, prevencijos sistema. Atvirkščiai, nebuvo sudaryta jokia Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

50 Šis vertinimo skirtumas gali atgrasyti Portugalijoje reziduojančias bendroves investuoti savo kapitalą į trečiosiose valstybėse įsisteigusias bendroves, kaip antai Tuniso Respublikoje ir Libano Respublikoje. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš trečiųjų valstybių kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei Portugalijoje įsteigtų bendrovių išmokėtiems dividendams, trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip tų bendrovių, kurios turi buveinę šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 80 punktą).

51 Pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokančios bendrovės reziduoja trečiojoje valstybėje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

Dėl pateisinimo egzistavimo

52 SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties rezidavimo vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

53 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų rezidavimo vietos arba dėl valstybės, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi. Iš tiesų pačią SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą išimtį riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad 65 straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55 ir 56 punktai ir juose nurodyta teismų praktika).

54 Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Tačiau remiantis Teisingumo Teismo praktika teigtina, jog tam, kad tokios nacionalinės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, galėtų būti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

55 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, darytina išvada, kad pagal tokią mokesčių nuostatą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, skirtą ekonominiam dvigubam paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar sušvelninti, dividendus iš trečiosios valstybės gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, nes abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 84 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

56 Taigi apribojimo pateisinimas gali būti siejamas tik su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 29 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

- 57 Šiuo klausimu Portugalijos ir Švedijos vyriausybės teigia, kad tokį ribojimą galima pateisinti poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą ir užkirsti kelią mokestiniam sukčiavimui. Iš tiesų Portugalijos mokesčių institucijų turimos galimybės gauti reikiamą informaciją, kad būtų galima įsitikinti, kad tenkinami nustatyti reikalavimai norint pasinaudoti aptariama mokesčių lengvata, yra ribotos, nes nėra, viena vertus, Portugalijos Respublikos ir, kita vertus, Tuniso Respublikos arba Libano Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, prilygstančio faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje susiklostymo momentu galiojusioje Direktyvoje 77/799 nustatytam valstybių narių bendradarbiavimo pagrindui. Portugalijos ir Tuniso sutartyje esanti sąlyga dėl pasikeitimo informacija yra neprivaloma ir Portugalijos Respublika nėra sudariusi jokios tokios rūšies sutarties su Libano Respublika.
- 58 Remiantis teismų praktika galima teigti, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis judėjimo laisvėmis apribojimą, gali būti tiek kova su sukčiavimu mokesčių srityje (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 81 punktą), tiek būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 55 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 59 Pirma, dėl argumentų, kad reikia užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje, būtina pažymėti, kad remiantis teismų praktika teigtina, nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama tokiu privalomu bendrojo intereso tikslu, kai ji konkrečiai taikoma akivaizdžiai apsimestiniams ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, turint vienintelį tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą, arba gauti mokesčių lengvatą (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 89 punktą ir 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 34 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 60 Tokiomis aplinkybėmis vien tai, kad dividendus mokanti bendrovė yra trečiojoje valstybėje, negali pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir pateisinti priemonės, darančios poveikį naudojimuisi Sutartyje nustatyta pagrindine laisve (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C-48/11, EU:C:2012:485, 32 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 61 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių srities teisės aktuose apskritai nenumatyta galimybės išvengti ar sušvelninti dividendų dvigubą ekonominį apmokestinimą, kai šiuos dividendus moka trečiosios valstybėse įsteigtos bendrovės, konkrečiai nesiekiant užkirsti kelio veiksams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintelį tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti, arba gauti mokesčių lengvatą.
- 62 Tokiomis aplinkybėmis laisvo kapitalo judėjimo ribojimas negali būti pateisintas motyvais, kad reikia užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui.
- 63 Antra, kiek tai susiję su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, reikia pažymėti, kad judėjimas tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių vyksta esant kitokiam teisiniam kontekstui, besiskiriančiam nuo galiojančio Sąjungoje, ir kad Direktyvoje 77/799 su pakeitimais, padarytais 2006 m. lapkričio 20 Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129), galiojusioje klostantis aplinkybėms pagrindinėje byloje, ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančioje Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1) nustatytas valstybių narių kompetentingų valdžios institucijų bendradarbiavimo pagrindas netaikomas jų ir trečiosios valstybės kompetentingų valdžios institucijų bendradarbiavimui, jei ši trečioji valstybė nepriėmė jokio abipusės pagalbos išipareigojimo (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 65 ir 66 punktai).

- 64 Remiantis Teisingumo Teismo praktika, darytina išvada, kad dėl tos priežasties, kai pagal valstybės narės teisės aktus palankesnio mokestinio režimo suteikimas priklauso nuo to, ar įvykdytos sąlygos, kurių laikymąsi galima patikrinti tik gavus informacijos iš trečiosios valstybės narės kompetentingų institucijų, iš esmės yra teisėta, jog ši valstybė narė atsisako suteikti tokią lengvatą, jeigu, be kita ko, dėl to, kad ši trečioji valstybė neturi sutartinės pareigos teikti informacijos, paaiškėja, kad iš tos valstybės neįmanoma gauti šios informacijos (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 63 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 65 Šiuo atveju, remiantis CIRC 46 straipsnio 1 dalies a punktu, darytina išvada, kad kai tiek dividendus mokanti, tiek juos gaunanti bendrovė reziduoja Portugalijoje, visa dividendų atskaita iš mokesčio pagrindo suteikiama, jeigu dividendus mokanti bendrovė apmokestinama pelno arba CIRC 7 straipsnyje numatytu mokesčiu. Remiantis CIRC 46 straipsnio 8 dalimi, sąlyga dėl dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo turi būti tenkinama ir tam, kad būtų galima leisti taikyti dalinę atskaitą, jeigu dividendus gaunanti bendrovė netenkina sąlygų, kurios jai nustatytos CIRC 46 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose.
- 66 Taigi galima teigti, kad galimybė pasinaudoti visa arba daline atskaita, numatyta atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, priklauso nuo sąlygos dėl dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo mokesčiu, o mokesčių institucijos turi galėti patikrinti, ar ši sąlyga tenkinama.
- 67 Šiuo klausimu Portugalijos ir Tuniso sutarties 25 straipsnyje „Pasikeitimas informacija“, be kita ko, pasakyta, kad susitariančiųjų valstybių kompetentingos institucijos keičiasi reikiama informacija ir taiko šios sutarties arba toje sutartyje nurodytas susitariančiųjų valstybių nacionalinės mokesčių teisės nuostatas, tarp kurių yra IRC.
- 68 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi išnagrinėti, ar Portugalijos ir Tuniso sutartyje nustatyti išipareigojimai gali leisti Portugalijos mokesčių institucijoms iš Tuniso Respublikos gauti informacijos, kuria remdamosi jos galėtų patikrinti, ar tenkinama sąlyga dėl dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo. Jei taip, ribojimas dėl atsisakymo leisti taikyti visą ar dalinę atskaitą, numatytą atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, negali būti pateisinamas poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą.
- 69 Kadangi, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nebuvo sudaryta jokia Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos abipusės pagalbos sutartis, atsisakymas leisti taikyti visą ar dalinę atskaitą, numatytą atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, gali būti pateisinamas poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jei paaiškėja, kad neįmanoma iš Libano respublikos gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama sąlyga dėl dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo.
- 70 Vis dėlto taip pat reikia pažymėti, kad, remiantis CIRC 46 straipsnio 11 dalimi, šio kodekso 46 straipsnio 1 dalyje nurodyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gautos iš realiai neapmokestinto pelno, išskyrus atvejus, kai gavėjas yra įstatinį kapitalą valdanti bendrovė.
- 71 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi kompetenciją aiškinti nacionalinę teisę, privalo nustatyti, ar ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus mokanti bendrovė buvo apmokestinta rezidavimo valstybėje. Jei taip, privalomu bendrojo intereso pagrindu, grindžiamu poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, negalima remtis siekiant pateisinti ribojimą, atsirandantį dėl atsisakymo Tuniso ir Libano kilmės dividendų atveju taikyti visą ar dalinę atskaitą, numatytą atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse.

- 72 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į vienuoliktąjį ir dvyliktąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip:
- Portugalijoje įsisteigusi bendrovė, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių, gali remtis SESV 63 straipsniu ir ginčyti šiems dividendams šioje valstybėje narėje taikomą mokestinį vertinimą, grindžiamą teisės aktais, kurių nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus mokančiai bendrovei,
 - pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja trečiojoje valstybėje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį;
 - atsisakymas leisti taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš mokesčio bazės pagal CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalis gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš trečiosios valstybės, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama pastarosios bendrovės apmokestinimo mokesčiu sąlyga,
 - atsisakymas leisti taikyti dalinę atskaitą pagal CIRC 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateiktas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl SESV 64 straipsnio aiškinimo

- 73 Tryliktajame ir keturioliktajame klausimuose, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, kiek jais ribojamas pagal SESV 63 straipsnį iš principo draudžiamas kapitalo judėjimas, leidžiama taikyti kaip 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusį apribojimą, kaip jis suprantamas pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį.
- 74 Pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį SESV 63 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti trečiosioms valstybėms 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalinę ar Sąjungos teisę galiojančių apribojimų, nustatytų dėl kapitalo judėjimo į trečiąsias šalis ar iš jų, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, apimančiomis ir investicijas į nekilnojamąjį turtą, su įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ar vertybinių popierių įsileidimu į kapitalo rinkas.
- 75 Nors „tiesioginių investicijų“ sąvoka nėra apibrėžta Sutartyje, nepaisant to, ji nustatyta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t. p. 10) I priede pateiktoje kapitalo judėjimo nomenklatūroje. Iš „tiesioginių investicijų“ išvardijimo šios nomenklatūros pirmajame skyriuje ir iš su ja susijusių paaiškinimų matyti, kad ši sąvoka apima fizinių arba juridinių asmenų daromas visų rūšių investicijas, skirtas užmegzti ar palaikyti ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikiančio kapitalą, ir įmonės, kurios ekonominei veiklai suteikiamas kapitalas (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 33 ir 34 punktai ir juose nurodyta teismų praktika).

- 76 Dėl naujų ar egzistuojančių įmonių, kurios įsteigtos kaip akcinės bendrovės, akcijų turėjimo pažymėtina, kad, kaip patvirtinta ankstesniame šio sprendimo punkte išdėstytuose paaiškinimuose, tikslas užmegzti ir palaikyti tvarius ekonominius ryšius reiškia, kad fizinio asmens turimos akcijos pagal nacionalinės teisės aktus dėl akcinių bendrovių arba kitaip suteikia jam galimybę realiai dalyvauti bendrovę valdant ar ją kontroliuojant (2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 35 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 77 Pagal teismų praktiką kapitalo judėjimo, susijusio su įsisteigimu arba tiesioginėmis investicijomis, apribojimai, kaip jie suprantami pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį, apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo judėjimui į trečiąsias valstybes ar iš jų, riboja investicijas ir įsisteigimą, bet ir tas, kurios riboja iš to kylančių dividendų mokėjimus (2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 103 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).
- 78 Iš to išplaukia, kad kapitalo judėjimo apribojimas, kaip antai mažiau palankus užsienio kilmės dividendų mokestinis vertinimas, patenka į SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo sritį tiek, kiek jis susijęs su akcijomis, išgytomis siekiant užmegzti ar palaikyti ilgalaikius ir tiesioginius ekonominius ryšius tarp akcininko ir atitinkamos bendrovės bei suteikiančiomis galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant bendrovę (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 185 punktas ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 37 punktas).
- 79 Šiuo atveju pagrindinė byla, viena vertus, susijusi su *Ciments de Gabès* mokamų dividendų už akcijas, kurios sudaro 98,72 % juos mokančios bendrovės įstatinio kapitalo, mokestiniu vertinimu. Tokia akcijų dalis suteikia akcininkui galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokančią bendrovę, todėl gali būti laikoma tiesioginėmis investicijomis.
- 80 Kita vertus, pagrindinė byla susijusi su *Ciments de Sibrine*, kurios 28,64 % įstatinio kapitalo tiesiogiai priklauso dividendus gaunančiai bendrovei, mokamų dividendų mokestiniu vertinimu. Tokia akcijų dalis taip pat galėtų, jei tai patvirtintų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, suteikti akcininkui galimybę realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokančią bendrovę, todėl galėtų būti laikoma tiesioginėmis investicijomis.
- 81 Remiantis teismų praktika darytina išvada, kad „1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo“ sąvoka reiškia, kad su nagrinėjamu apribojimu susijusios teisės nuostatos nuo šios datos nenutrūkstamai yra atitinkamos valstybės narės teisės sistemos dalis. Iš tikrųjų, jeigu būtų kitaip, valstybė narė galėtų bet kuriuo momentu iš naujo įvesti kapitalo judėjimo į trečiąsias valstybes ar iš jų apribojimus, kurie nacionalinėje teisės sistemoje galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., bet nebuvo palikti (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 48 punktas).
- 82 Taip pat remiantis teismų praktika, darytina išvada, kad nors iš esmės Sąjungos akte nustatytą datą galiojančių teisės aktų turinį turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti Sąjungos sąvokos, kuria vadovaujamosi Sąjungos leidžiančią nukrypti tvarką taikant konkrečią datą „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 191 punktą ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 47 punktą).
- 83 Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai keturioliktajame klausime klausia, kokių pasekmių kyla po 1993 m. gruodžio 31 d. įvedus EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytą sutartinėms investicijoms taikomą mokestinių lengvatų sistemą ir EBF 42 straipsnyje numatytą Afrikos šalių, kuriose oficiali kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro kilmės dividendams taikomą sistemą.

- 84 Kadangi priėmus šias dvi sistemas nebuvo pakeistas teisinis pagrindas dėl Tuniso ir Libano kilmės dividendų mokestinio vertinimo, jų priėmimas nepadarė įtakos sprendimo šiose trečiosiose valstybėse įsisteigusių bendrovių mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalinės mokesčio atskaitos kvalifikavimui kaip esamo ribojimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 51 punktą).
- 85 Vis dėlto reikia išnagrinėti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų sudarymo poveikį pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį Portugalijai suteiktai galimybei.
- 86 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta valstybės narės galimybė santykiams su trečiosiomis valstybėmis taikyti į šios nuostatos materialinę taikymo sritį patenkančius kapitalo judėjimo apribojimus, net jeigu jie prieštarauja SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytam laisvo kapitalo judėjimo principui, su sąlyga, kad jie jau galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 187 punktą ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 39 punktą).
- 87 Valstybė narė atsisako tokios galimybės, jeigu panaikina nuostatas, kuriose šis ribojimas buvo nustatytas. Todėl SESV 64 straipsnio 1 dalis netaikoma iš esmės 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusių teisės aktų nuostatomis tapatioms nuostatomis, kuriomis iš naujo įvesta laisvo kapitalo judėjimo kliūtis, kurios nebebuvo panaikinus ankstesnius teisės aktus (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 49 punktą).
- 88 Valstybė narė atsisako tokios galimybės ir tuo atveju, kai priima nuostatas, keičiančias pagrindą, kuriuo buvo grindžiami ankstesni teisės aktai. Šiuo klausimu remiantis teismų praktika galima daryti išvadą, kad vertinat valstybės narės turimą galimybę remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, aspektai dėl akto, kuriame nustatyti ribojimai, formos yra antraeiliai, palyginti su šio ribojimo turinio aspektais. Iš tiesų negalima teigti, kad po 1993 m. gruodžio 31 d. priimtai nacionalinei priemonei vien dėl šios priežasties automatiškai netaikoma SESV 64 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Ši tvarka taikoma nuostatomis, kurios iš esmės yra identiškos ankstesniems teisės aktams arba kuriais tik apribojama ar pašalinama kliūtis pasinaudoti ankstesniuose teisės aktuose nustatytoms Bendrijos teisėmis ir laisvėmis, tačiau ji netaikoma nuostatomis, kurios grindžiamos kitokiu pagrindu nei ankstesnė teisė ir kuriomis sukuriama naujos procedūros (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 192 punktą ir 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 41 punktą).
- 89 Tokiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad valstybė narė atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės ir tuo atveju, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautinę sutartį, kaip antai asociacijos susitarimą, kur tiesiogiai veikiančioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje numatytas vienos kapitalo rūšies liberalizavimas. Todėl toks teisinio pagrindo pakeitimas dėl savo poveikio galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujų teisės aktų, grindžiamų kitu pagrindu, nei esami teisės aktai, priėmimui.
- 90 Vis dėlto tarptautinėje sutartyje numatytas kapitalo judėjimo liberalizavimas būtų neveiksmingas, jei tais atvejais, kai sutartis prieštarauja valstybės narės teisės aktams, pastaroji galėtų toliau taikyti šiuos teisės aktus pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį.
- 91 Taigi reiškia išaiškinti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimus, kad būtų nustatyta, ar tiesiogiai veikiančiose šių susitarimų nuostatose numatytas tiesioginių investicijų, susijusių su pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, liberalizavimas.

- 92 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į tryliktąjį ir keturioliktąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip:
- jeigu priėmus EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytą sutartinėms investicijoms taikomą mokesčių lengvatų sistemą ir EBF 42 straipsnyje numatytą Afrikos šalių, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro kilmės dividendams taikomą sistemą nebuvo pakeistas teisinis pagrindas dėl Tuniso ir Libano kilmės dividendams taikomo vertinimo, tų sistemų priėmimas nepadarė įtakos sprendimo šiose trečiojoiose valstybėse įsisteigusių bendrovių mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalinės mokesčio atskaitos kvalifikavimui kaip esamo ribojimo,
 - valstybė narė atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautinę sutartį, kaip antai asociacijos susitarimą, kur tiesiogiai veikiančioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje esantis vienos kapitalo rūšies liberalizavimas; toks teisinio pagrindo pakeitimas dėl savo poveikio galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujų teisės aktų, grindžiamų kitu pagrindu nei esami teisės aktai, priėmimui.

Dėl EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų aiškinimo

- 93 Pirmuoju–dešimtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jos draudžia taikyti nacionalinės teisės aktus, kaip antai taikomus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos bendrovė Portugalijos rezidentė gali iš mokesčio pagrindo atskaityti iš bendrovės šios valstybės narės rezidentės gautus dividendus, tačiau negali atskaityti bendrovės, kuri reziduoja Tunise arba Libane, mokamų dividendų.
- 94 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką tarptautinė sutartis turi būti aiškinama atsižvelgiant ne tik į jos tekstą, bet ir į tikslus. 1969 m. gegužės 23 d. Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės (Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys, 1155 t., p. 331) 31 straipsnyje nustatyta, kad sutartis aiškinama laikantis geros valios principų, atsižvelgiant į joje vartojamų sąvokų įprastą reikšmę sutarties kontekste ir į sutarties objektą bei jos tikslą (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *Brita*, C-386/08, EU:C:2010:91, 42 ir 43 punktus ir juose nurodytą teismų praktiką).
- 95 Dėl susitarimo nuostatų tiesioginio veikimo šio susitarimo šalių teisės sistemose Teisingumo Teismas nusprendė, kad jeigu šis klausimas nebuvo aptartas šiame susitarime, Teisingumo Teismas jį turi išspręsti kaip bet kokią kitą su susitarimų taikymo aiškinimu Bendrijoje susijusį klausimą (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, 24 punktą ir jame nurodyta teismų praktika). Tai taikytina tiek EB ir Tuniso, tiek EB ir Libano susitarimui.
- 96 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką su trečiosiomis valstybėmis sudaryto Sąjungos susitarimo nuostata veikia tiesiogiai, jei atsižvelgiant į jos tekstą, šio susitarimo tikslą ir pobūdį joje nustatytas aiškus ir tikslus įpareigojimas, kurio vykdymas arba veikimas nepriklauso nuo kito vėlesnio akto priėmimo (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Gloszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, 30 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, 54 punktą; 2005 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, 21 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d., *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, 25 punktą).

EB ir Tuniso susitarimas

– Dėl reikšmingų nuostatų (pirmasis ir trečiasis klausimai)

- 97 Pirmuoju ir trečiuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar EB ir Tuniso susitarimo 31 ir 34 straipsniai veikia tiesiogiai, ir, jeigu taip, ar pagrindinėje byloje aptariamai situacijai taikomos šios nuostatos.
- 98 Jeigu, kaip minėta šio sprendimo 91 punkte, EB ir Tuniso susitarimo išaiškinimas leistų nustatyti, ar tiesiogiai veikiančiose šio susitarimo nuostatose numatytas pagrindinėje byloje aptamam atveju nurodytų tiesioginių investicijų liberalizavimas, į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmąjį klausimą dėl šio susitarimo 31 straipsnio, kuriame kalbama apie įsisteigimo laisvę ir paslaugas, nereikėtų atsakyti.
- 99 Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio reikia konstatuoti, kad šio straipsnio 1 dalyje aiškiai, tiksliai ir besąlygiškai įtvirtinta Bendrijos ir Tuniso Respublikos pareiga užtikrinti, kiek tai susiję su mokėjimų balanso kapitalo sąskaitoje sandoriais nuo šio susitarimo įsigaliojimo dienos, laisvą kapitalo judėjimą, susijusį su tiesioginėmis investicijomis Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų grąžos ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimą ir repatrijavimą.
- 100 Šioje nuostatoje įtvirtintas įpareigojimas pasiekti konkretų rezultatą, kuriuo teisės subjektas gali remtis nacionaliniame teisme, prašydamas netaikyti laisvam kapitalo judėjimui kliūčių keliančių nuostatų arba jam taikyti teisės aktus, kurie netaikomi dėl šio laisvo kapitalo judėjimo ribojimo, nesant reikalo priimti papildomų taikymo priemonių šiuo tikslu (pagal analogiją žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, 34 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Barkoci ir Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, 34 punktą).
- 101 Konstatavimas, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas, kiek tai susiję su tiesioginėmis investicijomis Tunise, gali tiesiogiai veikti asmenų padėtį, nepaneigiamas šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalyje.
- 102 Iš tiesų šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalis, kurioje nustatyta, kad šalys konsultuojasi tarpusavyje, siekdamas palengvinti kapitalo judėjimą tarp Bendrijos ir Tuniso Respublikos ir visiškai jį liberalizuoti, jeigu yra tenkinamos būtinos sąlygos, turi būti aiškinama taip, kad ji atitinka vėlesnį kapitalo judėjimo, nenumatyto šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje, liberalizavimą.
- 103 Be to, tokiam EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies tiesioginio veikimo konstatavimui neprieštarauja šio susitarimo dalykas ir tikslas. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad pagal šio susitarimo 1 straipsnio 1 dalį įsteigiama Bendrijos ir jos valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociacija. EB ir Tuniso susitarimo tikslas, kuriuo, kaip nurodyta šio susitarimo 1 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, siekiama sudaryti sąlygas laipsniškai liberalizuoti kapitalą, patvirtina aiškinimą, kad, pirma, šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje nurodytam kapitalo judėjimui taikomas liberalizavimas nuo šio susitarimo įsigaliojimo datos ir, antra, kad kiti kapitalo judėjimo atvejai palaipsniui bus liberalizuoti, kaip nurodyta šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalyje.
- 104 Tokiomis aplinkybėmis reikia konstatuoti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir asmuo gali ja remtis teisme.
- 105 Todėl reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui taikoma EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis.

- 106 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis susijusi, kaip joje nustatyta, su mokėjimų balanso kapitalo sąskaitoje sandoriais ir taikoma tiesioginėms investicijoms Tunise į bendroves, įsteigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šių investicijų grąžai ir viso iš jų gaunamo pelno išmokėjimui ir repatrijavimui.
- 107 Taigi bendrovės Portugalijos rezidentės gauti dividendai iš bendrovės Tuniso rezidentės patenka į šios nuostatos taikymo sritį, nes pirmoji bendrovė valdo 98,72 % dividendus mokančios bendrovės įstatinio kapitalo akcijų. Iš tiesų, kaip konstatuota šio sprendimo 79 punkte, tokia turimų akcijų dalis gali būti laikoma tiesioginėmis investicijomis, o už šias akcijas gautiems dividendams taikoma iš to kylanti „pelno repatrijavimo“ sąvoka.
- 108 Reikia pripažinti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui taikoma EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis.
- 109 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji veikia tiesiogiai ir ja galima remtis pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, kai bendrovė Portugalijos rezidentė gauna dividendus iš bendrovės Tuniso rezidentės už tiesiogines investicijas į dividendus mokančią bendrovę, siekiant užginčyti šiems dividendams Portugalijoje taikomą mokestinį vertinimą.
- 110 Atsižvelgiant į šio sprendimo 98 punkte pateiktus argumentus, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.
- Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies apimties (ketvirtasis–šeštasis klausimai)
- 111 Ketvirtuoju–šeštuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis, aiškinama atsižvelgiant į šio susitarimo 89 straipsnį, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama taikyti teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, kuriais remdamasi bendrovė valstybės narės rezidentė gali taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš savo mokesčio bazės, kai šiuos dividendus moka bendrovė tos pačios valstybės narės rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrovė yra Tuniso rezidentė.
- 112 Kaip konstatuota šio sprendimo 48 punkte, remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais, bendrovės rezidentės gautų dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, kai šiuos dividendus mokanti bendrovė yra įsteigta Portugalijoje, o jei dividendus mokanti bendrovė įsteigta Tunise, dvigubo ekonominio apmokestinimo neišvengiama ir jis nesušvelninamas.
- 113 Šis vertinimo skirtumas gali atgrasyti bendroves Portugalijos rezidentes vykdyti tiesiogines investicijas į Tunise įsteigtas bendroves. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš šios trečiosios valstybės kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei Portugalijoje įsteigtų bendrovių mokamiems dividendams, Tunise įsteigtų bendrovių akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip tų bendrovių, kurios turi buveinę šioje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 80 punktą).
- 114 Taigi toks nepalankus vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginėmis investicijomis ir – konkrečiai, su šių investicijų grąžos repatrijavimu.

- 115 Taip pat reikia patikrinti, kaip iš esmės penktajame klausime prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalies veikimas ribojamas pagal šio susitarimo 89 straipsnį.
- 116 Visų pirma, dėl EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio pirmos įtraukos, kurioje nustatyta, kad nė viena šio susitarimo nuostata neišplečia mokesčių lengvatų, kurias kuri nors iš šalių yra suteikusi pagal bet kokią tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie jai privalomi, pakanka pažymėti, kad ankstesniuose šio sprendimo punktuose konstatuoto ribojimo draudimas kyla iš paties EB ir Tuniso susitarimo ir neatsiranda dėl kitame tarptautiniame susitarime ar tvarkoje nustatytų lengvatų išplėtimo. Be to, kaip išvados 87 punkte pažymėjo generalinis advokatas, SECIL nesiekia gauti lengvatos, kurią Portugalijos Respublika suteikia pagal kitą tarptautinį susitarimą arba tvarką.
- 117 Paskui dėl EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antros įtraukos, kurioje nustatyta, kad susitarimas netrukdo kuriai nors iš šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar tyčinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai, reikia pažymėti, jog tam, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis išliktų veiksminga, šio susitarimo 89 straipsnio antra įtrauka turi būti aiškinama taip, kad į šios nuostatos taikymo sritį patenkančios priemonės yra tos, kurios yra skirtos konkrečiai kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu.
- 118 Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 61 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių srities teisės aktuose apskritai nenumatyta galimybė pasinaudoti mokesčių lengvata, kad būtų išvengta dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo ar kad jis būtų sušvelnintas, kai šiuos dividendus moka būtent Tunise įsteigtos bendrovės, konkrečiai nesiekiant užkirsti kelio veiksams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintelį tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti, arba gauti mokesčių lengvatą.
- 119 Kadangi pagrindinėje byloje aptariamuose teisės aktuose netaikomos priemonės, skirtos išvengti sukčiavimui ar mokesčių vengimui, pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui netaikoma EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antroje įtraukoje nustatyta prielaida, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 120 Galiausiai EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio trečioje įtraukoje nustatyta, kad susitarimas neprieštarauja kurios nors iš šalių teisei taikyti atitinkamas mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė dėl jų rezidavimo vietos. Šiuo atveju pakanka pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose daromas skirtumas ne dėl mokesčių mokėtojo, t. y. dividendus gaunančios bendrovės, rezidavimo vietos, o dėl dividendus mokančios bendrovės rezidavimo vietos, taigi ir dėl vietos, kur investuotas mokesčių mokėtojo kapitalas. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui taip pat netaikoma EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio trečioje įtraukoje nustatyta prielaida.
- 121 Taigi į penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies veikimas neribojamas pagal šio susitarimo 89 straipsnį.
- 122 Šeštajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar aptariamiems dividendams taikomas ribojamasis vertinimas vis dėlto gali būti pateisintas poreikiu išsaugoti mokestinės kontrolės veiksmingumą būtent todėl, kad nėra Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, lygiavertis Direktyvoje 77/799, galiojusioje pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo momentu, nustatytam valstybių narių bendradarbiavimo pagrindui.
- 123 Siekiant nuspręsti, ar privalomas bendrojo intereso pagrindas, susijęs su poreikiu apsaugoti mokestinės kontrolės veiksmingumą, gali pateisinti laisvo kapitalo judėjimo ribojimą, užtikrintą EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje, šį susitarimą reikia išanalizuoti atsižvelgiant į jo tikslą ir kontekstą, kaip nustatyta šio sprendimo 94 punkte nurodytoje teismų praktikoje.

- 124 EB ir Tuniso susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, 1 straipsnyje nustatyta, kad šiuo susitarimu siekiama, be kita ko, sustiprinti šalių ryšius, sudaryti sąlygas laipsniškai liberalizuoti prekybą prekėmis, paslaugomis ir kapitalu bei sudaryti palankesnes sąlygas prekybai ir užtikrinti subalansuotų ekonominių ir socialinių šalių ryšių klestėjimą.
- 125 Šiuo susitarimu nesiekama sukurti vidaus rinkos, panašios į sukurtąją pagal ESV sutartį, nei sukurti, kaip tai padaryta 1992 m. gegužės 2 d. Susitarimu dėl Europos ekonomines erdvės (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 19 t., p. 146, toliau – EEE susitarimas), kuo platesnį laisvą prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimą, kad Sąjungos teritorijoje sukurta vidaus rinka galėtų būti išplėsta ir taikoma šio susitarimo šalimis esančioms valstybėms (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, 29 punktą).
- 126 Vis dėlto, kadangi poreikis užtikrinti mokesstinės kontrolės veiksmingumą pripažįstamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima pateisinti pagal ESV sutartį ir EEE susitarimą suteiktą laisvių ribojimą, toks pateisinimas *a fortiori* turi būti pripažįstamas EB ir Tuniso susitarime.
- 127 Kaip išvados 125 punkte pažymėjo generalinis advokatas, atsižvelgiant į EB ir Tuniso susitarimo tikslą ir kontekstą neatrodo, kad šio susitarimo šalys norėjo suteikti visišką kapitalo judėjimo laisvę tarp Sąjungos ir Tuniso, nors gali būti nustatyti ribojimai tiek bendraujant valstybėms narėms, tiek bendraujant Sąjungos valstybėms narėms ir kitoms EEE susitarimo valstybėms narėms.
- 128 Tokiomis aplinkybėmis šio sprendimo 63–68 bei 70 ir 71 punktuose atlikta analizė gali būti pritaikyta vertinant EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje nustatyto ribojimo pateisinimą, nes šiame susitarime nenustatyta Tuniso Respublikos pareigos teikti informaciją Portugalijos valdžios institucijoms.
- 129 Taigi EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad:
- pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Tunise, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginėmis investicijomis, konkrečiai – su šių investicijų grąžos repatrijavimu;
 - šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnį;
 - atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesstinės kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga;
 - atsisakymas leisti taikyti tokią dalinę atskaitą pagal CIRC 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Tunise, t. y. valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl EB ir Libano susitarimo

– Dėl EB ir Libano 31 straipsnio tiesioginio veikimo (septintasis klausimas)

- 130 Septintajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis veikia tiesiogiai ir ar galima, atsižvelgiant į šio susitarimo 33 straipsnį, juo remtis pagrindinėje byloje.
- 131 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad EB ir Libano susitarimo nuostatose įtvirtinus, atsižvelgiant į to susitarimo 33 ir 34 straipsnius, kad Bendrija ir Libanas tarpusavyje netaiko jokių kapitalo judėjimo apribojimų ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos, taip pat dėl vietos, į kurią šis kapitalas investuojamas, šio susitarimo 31 straipsnyje aiškiai ir besąlygiškai įtvirtintas įpareigojimas pasiekti konkretų rezultatą, kuriuo teisės subjektas gali remtis teismuose, prašydamas netaikyti ribojančių ar diskriminuojančių nuostatų arba jam taikyti teisės aktus, kurie netaikomi dėl ribojimo ar diskriminavimo, nesant reikalo šiuo tikslu priimti papildomas taikymo priemonės (pagal analogiją žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, 34 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Barkoci ir Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, 34 punktą).
- 132 Tiesa, EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje nustatyto įpareigojimo apimtis ribojama apsaugos sąlyga, nustatyta šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje. Vis dėlto tokia išimtis negali trukdyti pagal minėtą 33 straipsnį asmenims suteikti teisių, kuriomis jie galėtų remtis teismuose (pagal analogiją žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 26 punktą).
- 133 Teiginiui, kad EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis veikia tiesiogiai, neprieštarauja šio susitarimo dalykas ir tikslas. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad pagal EB ir Libano susitarimo 1 straipsnio 1 dalį įsteigiama Bendrijos ir jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociacija. Šio susitarimo tikslas, kuris, kaip nustatyta šio susitarimo 1 straipsnio 2 dalyje, yra sudaryti sąlygas laipsniškai liberalizuoti prekybą kapitalu, patvirtina aiškinimą, kad kapitalo judėjimui, kuris nepatenka į šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje nustatytos apsaugos sąlygos taikymo sritį, taikomas liberalizavimas nuo šio susitarimo įsigaliojimo.
- 134 Kalbant apie galimybę remtis EB ir Libano susitarimo 31 straipsniu tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, iš tiesų reikia pažymėti, kad, remiantis šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalimi, šio susitarimo 31 straipsnis nesukelia kliūčių taikyti ribojimų, kurie šio susitarimo įsigaliojimo dieną galioja tarp Bendrijos ir Libano Respublikos kapitalo, susijusio su tiesioginėmis investicijomis, įskaitant ir nekilnojamąjį turtą, taip pat tarpusavio judėjimu, įsisteigimu, finansinių paslaugų teikimu ir vertybinių popierių įtraukimu į kapitalo rinkas.
- 135 Vis dėlto EB ir Libano susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta apsaugos sąlygos apimtis ribojama pagal šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad tai neturi įtakos Bendrijos rezidentų investicijų Libane arba Libano rezidentų investicijų Bendrijoje ir iš jų gauto pelno pervedimui į užsienį.
- 136 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su dividendų už Portugalijoje reziduojančio asmens įvykdytas tiesiogines investicijas Libane mokestiniu vertinimu, šiam atvejui taikoma EB ir Libano susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Todėl šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju būtų remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu.
- 137 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į septintąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB ir Libano susitarimas turi būti aiškinamas taip:
- jis veikia tiesiogiai,

- atvejui, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuris susijęs su dividendų už Portugalijoje reziduojančio asmens įvykdytas tiesiogines investicijas Libane mokestiniu vertinimu, taikoma šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Todėl to susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju būtų remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu.
- Dėl EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio apimties (aštuntasis–dešimtas klausimai)
- 138 Aštuntuoju–dešimtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis, siejamas su šio susitarimo 85 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia taikyti teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, kuriais remdamasi bendrovė valstybės narės rezidentė gali taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš savo mokesčio bazės, kai šiuos dividendus moka bendrovė tos pačios valstybės narės rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrovė yra Libano rezidentė.
- 139 Kaip konstatuota šio sprendimo 48 punkte, taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus bendrovės rezidentės gautų dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, kai šiuos dividendus mokanti bendrovė yra įsteigta Portugalijoje, o jei šiuos dividendus mokanti bendrovė įsteigta Libane, dvigubo ekonominio apmokestinimo neišvengiama ir jis nesušvelninamas.
- 140 Šis vertinimo skirtumas dėl vietos, kurioje investuotas kapitalas, gali atgrasyti bendroves Portugalijos rezidentes vykdyti investicijas į Libane įsteigtas bendroves. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš šios trečiosios valstybės kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei Portugalijoje įsteigtų bendrovių mokamiems dividendams, Libane įsteigtų bendrovių akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip tų bendrovių, kurios turi buveinę šioje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 80 punktą).
- 141 Reikia priminti, kad remiantis nusistovėjusia teismų praktika, darytina išvada, jog pagal tokią mokesčių nuostatą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, skirtą ekonominiam dvigubam paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar sušvelninti, dividendus iš trečiosios valstybės gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, nes abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 62 punktą ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 84 punktą).
- 142 Taigi toks nepalankus vertinimas iš principo draudžiamas pagal EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį.
- 143 Taip pat reikia patikrinti, kaip iš esmės devintajame klausime prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju šio susitarimo 31 straipsnio veikimas ribojamas pagal šio susitarimo 85 straipsnį.
- 144 Visų pirma dėl EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio a punkto, kuriame, kiek tai susiję su tiesioginiu apmokestinimu, nustatyta, kad nė viena šio susitarimo nuostata neišplečia mokesčių lengvatų, kurias kuri nors iš šalių yra suteikusi pagal bet kokią tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie jai privalomi, pakanka pažymėti, kad ankstesniuose šio sprendimo punktuose konstatuoto ribojimo draudimas kyla iš paties EB ir Libano susitarimo ir neatsiranda dėl kitame tarptautiniame susitarime ar tvarkoje nustatytų lengvatų išplėtimo. Be to, kaip išvados 87 punkte pažymėjo generalinis advokatas, SECIL nesiekia gauti lengvatos, kurią Portugalijos Respublika suteikia pagal kitą tarptautinį susitarimą arba tvarką.

- 145 Paskui dėl EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punkto, kuriame nustatyta, kad šis susitarimas netrukdo kuriai nors iš šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukčiavimo ar tyčinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai, reikia pažymėti, jog tam, kad šio susitarimo 31 straipsnis išliktų veiksmingas, šio susitarimo 85 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad į šios nuostatos taikymo sritį patenkančios priemonės yra tos, kurios skirtos konkrečiai kovoti su sukčiavimu ir mokesčių vengimu.
- 146 Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 61 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių srities teisės aktuose apskritai nenumatyta galimybė pasinaudoti mokesčių lengvata, kad būtų išvengta dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo ar kad jis būtų sušvelnintas, kai šiuos dividendus moka būtent Libane įsteigtos bendrovės, konkrečiai nesiekiant užkirsti kelio veiksams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintelį tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti, arba gauti mokesčių lengvatą.
- 147 Kadangi pagrindinėje byloje aptariamuose teisės aktuose netaikomos priemonės, skirtos išvengti sukčiavimui ar mokesčių vengimui, pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui netaikoma EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punkte nustatyta prielaida, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 148 Galiausiai EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punkte nustatyta, kad susitarimas neprieštarauja kurios nors iš šalių teisei taikyti atitinkamas mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, ypač dėl rezidavimo vietos. Tačiau, viena vertus, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 120 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nenustatyta skirtumo dėl mokesčių mokėtojo, t. y. dividendus gaunančios bendrovės, rezidavimo vietos.
- 149 Kita vertus, iš tikrųjų reikia pripažinti, kad dėl žodžio „ypač“ vartojimo EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punkte ši nuostata gali būti taikoma skirtumams, grindžiamiems kitais veiksniais, būtent vieta, kur investuotas mokesčių mokėtojo kapitalas. Vis dėlto ši nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį, kuriame draudžiama bet kokia diskriminacija būtent dėl vietos, kur investuotas kapitalas. Todėl reikia, atskirti pagal EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punktą leidžiamus taikyti vertinimo skirtumus nuo diskriminacijos, kuriai netaikomas 85 straipsnio c punktas ir kuri draudžiama pagal šio susitarimo 31 straipsnį.
- 150 Šio sprendimo 55 punkte buvo pažymėta, kad dėl pagrindinėje byloje aptariamų mokesčių normos, skirtos paskirstytojo pelno dvigubam ekonominiam apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, trečiosios valstybės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus.
- 151 Tad pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui taip pat netaikomas EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punktas.
- 152 Taigi į devintąjį klausimą reikia atsakyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio veikimas neribojamas pagal šio susitarimo 85 straipsnį.
- 153 Dešimtajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar aptariamiems dividendams taikomas ribojamasis vertinimas vis dėlto gali būti pateisintas poreikiu išsaugoti mokesčių kontrolės veiksmingumą būtent todėl, kad nėra Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, lygiavertis Direktyvoje 77/799, galiojusioje pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo momentu, nustatytam valstybių narių bendradarbiavimo pagrindui.

- 154 Šiuo klausimu pažymėtina, kad šio sprendimo 123–127 punktuose išdėstyti argumentai gali būti taikomi EB ir Libano susitarimo analizei, nes šiuo susitarimu, kaip nurodyta jo 1 straipsnyje, siekiama tokių pačių tikslų kaip EB ir Tuniso susitarimu.
- 155 Be to, kadangi EB ir Libano susitarime nenumatyta Libano Respublikos pareigos teikti informaciją Portugalijos valdžios institucijoms, šio sprendimo 69–71 punktuose išdėstyti argumentai gali būti taikomi vertinant EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje nustatytus ribojimus.
- 156 Taigi reikia daryti išvadą, kad EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis turi būti aiškinamas taip:
- pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Libane, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 31 straipsnį,
 - šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 85 straipsnį,
 - atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Libano Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,
 - atsisakymas leisti taikyti tokią dalinę atskaitą pagal CIRC 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Libane, t. y. valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl SESV 63–65 straipsnių ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatų išaiškinimo pasekmių pagrindinei bylai

- 157 Remiantis atsakymu į vienuoliktąjį ir dvyliktąjį klausimus darytina išvada, kad atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš trečiosios valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga.
- 158 Dėl tos priežasties, jeigu pagal būtent Portugalijos ir Tuniso sutartį valstybės narės, kurioje reziduoja dividendus gaunanti bendrovė, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, kad tenkinama sąlyga, jog šiuos dividendus mokanti bendrovė turi būti apmokestinta mokesčiu, tokiais privalomais bendrojo intereso pagrindais nebūtų galima pateisinti ribojimo, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

- 159 Tokiu atveju Portugalijos Respublika taip pat negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, nes pagal EB ir Tuniso susitarimą, kurio 34 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai, taip pat draudžiama taikyti teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, kuriais remdamasi bendrovė valstybės narės rezidentė gali taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš savo mokesčio bazės, kai juos moka bendrovė tos pačios valstybės narės rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrovė yra Tuniso rezidentė. Toks reglamentavimas iš tiesų yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginėmis investicijomis, konkrečiai – su šių investicijų grąžos repatrijavimu. Toks ribojimas nepateisinamas, jei Portugalijos mokesčių institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama šiuo dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga.
- 160 Iš tiesų teisinio pagrindo pakeitimas dėl tokios nuostatos įvedimo į EB ir Tuniso susitarimą turi būti prilygintas, kiek tai susiję su jo poveikiu galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, naujų teisės aktų, grindžiamų kitu pagrindu nei esami teisės aktai, priėmimui.
- 161 Remiantis atsakymu į pirmąjį–dešimtąjį bei į vienuoliktąjį ir dvyliktąjį klausimus, taip pat darytina išvada, kad pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dalį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį draudžiama atsisakyti leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 11 dalimi taikyti dalinę gautų dividendų atskaitą iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai neįmanoma patikrinti, ar šiuos dividendus mokančios bendrovės apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstybėse, kuriose jos reziduoja, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 162 Tokiomis aplinkybėmis dėl šio sprendimo 87–90 punktuose ir *mutatis mutandis* 160 punkte nurodytų priežasčių Portugalijos Respublika taip pat negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, kad galėtų toliau taikyti teisės aktus, kuriuose nustatytas aptariamasis ribojimas.
- 163 Šiuo atveju, remiantis teismų praktika darytina išvada, kad pagal SESV 63 straipsnį valstybė narė, dividendams, kuriuos rezidentams išmokėjo kitos bendrovės rezidentės, taikanti dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo sistemą, įpareigojama taip pat vertinti ir bendrovių nerezidenčių rezidentams išmokėtus dividendus (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzten Hans Riegel ir Österreichische Saline*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 60 punktą ir 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 38 punktą).
- 164 Be to, remiantis teismų praktika galima teigti, kad teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas, todėl valstybė narė iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 71 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 165 Vienintelė išimtis iš teisės susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius susijusi su tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neteisėtai sumokėtą mokestį tiesiogiai perkėlė kitam subjektui (žr. 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.*, C-398/09, EU:C:2011:540, 18 punktą ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 72 ir 74 punktus).
- 166 Beje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei valstybė narė surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, teisės subjektai turi teisę į tai, kad būtų sugrąžintas ne tik neteisėtai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos (žr. 2014 m. spalio 15 d. Sprendimo *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, 28 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

- 167 Darytina išvada, kad Portugalijos valdžios institucijos privalo su palūkanomis grąžinti sumas, surinktas pažeidžiant SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį.
- 168 Šios sumos atitinka skirtumą tarp SECIL sumokėtos sumos ir sumos, kurią ji būtų turėjusi sumokėti pagal CIRC 46 straipsnio 1 dalį, 46 straipsnio 8 dalį arba 46 straipsnio 11 dalį, jeigu tokiomis sąlygomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, *Ciments de Gabès* ir *Ciments de Siblinge* mokami dividendai būtų buvę laikomi mokamais Portugalijoje įsteigtos bendrovės.
- 169 Taigi, kiek tai susiję su SESV 63 ir 65 straipsnių ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatų aiškinimo pasekmėmis pagrindinei bylai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad:
- kai valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga, pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dalį draudžiama atsisakyti leisti taikant CIRC 46 straipsnio 1 dalį arba 46 straipsnio 8 dalį pasinaudoti visiškai arba daline išmokėtų dividendų atskaita iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, o Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,
 - Pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dalį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį draudžiama atsisakyti leisti taikant CIRC 46 straipsnio 11 dalį iš dalies atskaityti išmokėtus dividendus iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai neįmanoma patikrinti ar šiuos dividendus mokančios bendrovės apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstybėse, kuriose jos, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas; Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,
 - pažeidžiant Sąjungos teisę surinktos sumos turi būti grąžintos mokesčių mokėtojui su palūkanomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 170 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad:

- Portugalijoje įsisteigusi bendrovė, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių, gali remtis SESV 63 straipsniu ir ginčyti šiems dividendams šioje valstybėje narėje taikomą mokesstinį vertinimą, grindžiamą teisės aktais, kurių nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus mokančiai bendrovei,
- pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali

taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja trečiojoje valstybėje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį,

- atsisakymas leisti taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš mokesčio bazės pagal 2009 m. galiojusios redakcijos *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Pelno mokesčio kodeksas) 46 straipsnio 1 ir 8 dalis gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš trečiosios valstybės, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama pastarosios bendrovės apmokestinimo sąlyga,
- atsisakymas leisti taikyti dalinę atskaitą pagal minėtos redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad:

- jeigu priėmus 2009 m. galiojusios redakcijos Mokesčių lengvatų statuto 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytą sutartinėms investicijoms taikomą mokesčių lengvatų sistemą ir šio statuto 42 straipsnyje numatytą Afrikos šalių, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro kilmės dividendams taikomą sistemą nebuvo pakeistas teisinis pagrindas dėl Tuniso ir Libano kilmės dividendams taikomo vertinimo, tų sistemų priėmimas nepadarė įtakos sprendimo šiose trečiojoje valstybėje įsisteigusiu bendrovių mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalinės mokesčio atskaitos kvalifikavimui kaip esamo ribojimo,
- valstybė narė atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautinę sutartį, kaip antai asociacijos susitarimą, kur tiesiogiai veikiančioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje esantis vienos kapitalo rūšies liberalizavimas. Todėl toks teisinio pagrindo pakeitimas dėl savo poveikio galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujų teisės aktų, grindžiamų kitu pagrindu nei esami teisės aktai, priėmimui.

3. 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, patvirtinto Europos Bendrijų ir Europos anglių ir plieno bendrijos vardu 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB, 34 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip:

- ji veikia tiesiogiai ir ja galima remtis pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, kai bendrovė Portugalijos rezidentė gauna dividendus iš bendrovės Tuniso rezidentės už tiesiogines investicijas į dividendus mokančią bendrovę, siekiant užginčyti šiems dividendams Portugalijoje taikomą mokesstinį vertinimą,
- pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Tunise,

yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginėmis investicijomis ir konkrečiai – su šių investicijų gražos repatrijavimu,

- šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 89 straipsnį;
- atsisakymas leisti remiantis 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,
- atsisakymas leisti taikyti tokią dalinę atskaitą pagal minėtos redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Tunise, t. y. valstybėje, kurios rezidentė yra ši bendrovė; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

4. 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jų valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, Europos bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 31 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

- jis veikia tiesiogiai,
- atvejui, kaip antai nagrinėjamam pagrindinėje byloje, kuris susijęs su dividendų už Portugalijoje reziduojančio asmens įvykdytas tiesiogines investicijas Libane mokesčiniu vertinimu, taikoma šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Todėl šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju būtų remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu,
- pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Libane, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 31 straipsnį,
- šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 85 straipsnį
- atsisakymas leisti remiantis 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautų dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Libano Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,

- atsisakymas leisti taikyti tokią dalinę atskaitą pagal minėtos redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesstinės kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Libane, t. y. valstybėje, kurios rezidentė yra ši bendrovė; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
5. Dėl SESV 63 ir 65 straipsnių ir Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jų valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, aiškinimo pasekmių pagrindinei bylai reikia konstatuoti, kad:
- kai valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga, pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, 34 straipsnio 1 dalį draudžiama atsisakyti leisti taikant 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 dalį arba 46 straipsnio 8 dalį pasinaudoti visiškai arba daline išmokėtų dividendų atskaita iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, o Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,
 - Pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendrijų bei jų valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, 34 straipsnio 1 dalį, taip pat Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jų valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, 31 straipsnį draudžiama atsisakyti leisti taikant minėtos redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį taikyti dalinę išmokėtų dividendų atskaitą iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai neįmanoma patikrinti, ar šiuos dividendus mokančios bendrovės apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstybėse, kuriose jos reziduoja, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas; Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,
 - pažeidžiant Sąjungos teisę surinktos sumos turi būti gražintos mokesčių mokėtojui su palūkanomis.

Parašai.