



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 24 november 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för kapital — Artiklarna 63 65 FEUF —
Associeringsavtalet mellan EG och Tunisien — Artiklarna 31, 34 och 89 — Associeringsavtalet
mellan EG och Libanon — Artiklarna 31, 33 och 85 — Inkomstskatt för juridiska personer —
Utdelning som erhålls från ett bolag som är etablerat i medlemsstaten för det mottagande bolaget —
Utdelning som erhålls från ett bolag som är etablerat i ett tredjeland som är part i
associeringsavtalet — Skillnad i behandling — Restriktion — Motivering — Effektiv skattekontroll —
Möjligheten att åberopa artikel 64 FEUF i samband med associeringsavtalen mellan EG och Tunisien
respektive mellan EG och Libanon”

I mål C-464/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon, Portugal) genom beslut av den 25 juni 2014, som inkom till domstolen den 8 oktober 2014, i målet

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (referent) och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 november 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, genom R. Reigada Pereira och R. Camacho Palma, advogados,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Rebelo och J. Martins da Silva, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

— Greklands regering, genom K. Nasopoulou, i egenskap av ombud,
— Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson och L. Swedenborg, samtliga i egenskap av ombud,
— Europeiska kommissionen, genom G. Braga da Cruz och W. Roels, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 27 januari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 och 64 FEUF, artiklarna 31, 34 och 89 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt på Europeiska gemenskapens och Europeiska kol- och stålgemenskapens vägnar genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG av den 26 januari 1998 (EGT L 97, 1998, s. 1) (nedan kallat avtalet mellan EG och Tunisien) och artiklarna 31, 33 och 85 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt på Europeiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006 (EUT L 143, 2006, s. 1) (nedan kallat avtalet mellan EG och Libanon).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (nedan kallat SECIL) och Fazenda Pública (skattemyndigheten, Portugal) angående den skattemässiga behandlingen, för räkenskapsåret 2009, av utdelningar till SECIL från två bolag med säte i Tunisien respektive Libanon.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet mellan EG och Tunisien

- 3 Artikel 31 i avtalet mellan EG och Tunisien, som finns i avdelning III i avtalet, vilken avdelning har rubriken ”Etableringsrätt och tillhandahållande av tjänster”, har följande lydelse:

”1. Parterna är överens om att utvidga tillämpningsområdet för avtalet så att det omfattar den ena partens företags etableringsrätt på den andra partens territorium och liberalisering av den ena partens företags tillhandahållande av tjänster gentemot mottagarna av tjänster hos den andra parten.

2. Associeringsrådet skall utfärda nödvändiga rekommendationer för att genomföra de mål som anges i punkt 1.

Vid utarbetandet av dessa rekommendationer skall associeringsrådet ta hänsyn till erfarenheterna av tillämpning av ömsesidigt beviljande av behandling som mest gynnad nation och parternas respektive skyldigheter enligt Allmänna tjänstehandelsavtalet som utgör en bilaga till Avtalet om upprättandet av WTO, nedan kallat GATS, särskilt de i artikel V.

3. Förverkligandet av detta mål skall bli föremål för en första granskning av associeringsrådet senast fem år efter detta avtals ikraftträdande.”

- 4 Artikel 34 i detta avtal, som finns i dess kapitel I, vilket har rubriken ”Löpande betalningar och kapitalrörelser”, i avdelning IV med rubriken ”Betalningar, kapital, konkurrensbestämmelser och andra ekonomiska bestämmelser”, har följande lydelse:

”1. Beträffande transaktioner på betalningsbalansens kapitalräkning skall medlemsstaterna respektive Tunisien från och med avtalets ikraftträdande garantera fri rörlighet för kapital såvitt avser direkta investeringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav.

2. Parterna skall samråda med varandra i syfte att underlätta kapitalrörelser mellan gemenskapen och Tunisien och fullständigt liberalisera dem när de nödvändiga villkoren är uppfyllda.”

- 5 I artikel 89 i samma avtal som finns i avdelning VIII i detta, vilken avdelning har rubriken ”Institutionella och allmänna bestämmelser samt slutbestämmelser”, anges följande:

”Ingen bestämmelse i avtalet får ha till verkan:

- att utsträcka de förmåner som beviljats av en av parterna inom det fiskala området till att avse varje internationellt avtal eller arrangemang som binder denna part,
- att hindra att en part antar eller tillämpar åtgärder för att undvika bedrägeri eller skatteflykt,
- att lägga hinder i vägen för en parts rätt att tillämpa sina skattebestämmelser på sina skattepliktiga [personer] som inte befinner sig i en identisk situation vad gäller bostadsort.”

Avtalet mellan EG och Libanon

- 6 I artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon som finns i kapitel 1, under rubriken ”Löpande betalningar och kapitalrörelser” i avdelning IV, vilken har rubriken ”Betalningar, kapital, konkurrens och andra ekonomiska bestämmelser”, anges följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal och i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 33 och 34 får det inte finnas några restriktioner mellan gemenskapen, å ena sidan, och Libanon, å andra sidan, när det gäller kapitalrörelser, och det får inte förekomma någon diskriminering som grundar sig på deras medborgares nationalitet eller bostadsort eller på var kapitalet investeras.”

- 7 Artikel 33 i nämnda avtal, som finns i samma kapitel 1, har följande lydelse:

”1. Om inte annat följer av andra bestämmelser i detta avtal och andra internationella åtaganden som gemenskapen och Libanon har gjort skall bestämmelserna i artiklarna 31 och 32 inte påverka tillämpningen av eventuella restriktioner dem emellan vid tidpunkten för ikraftträdandet av detta avtal i fråga om kapitalrörelser mellan parterna i samband med direktinvesteringar, bland annat i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller medgivande av säkerheter för kapitalmarknaden.

2. Överföring till utlandet av investeringar som gjorts i Libanon av personer bosatta i gemenskapen eller i gemenskapen av personer bosatta i Libanon samt de vinster som härrör från dessa investeringar skall emellertid inte beröras.”

- 8 I artikel 85 i samma avtal som finns i avdelning VIII, vilken avdelning har rubriken ”Institutionella och allmänna bestämmelser samt slutbestämmelser”, anges följande:

”Vad beträffar direkt beskattning får ingen bestämmelse i detta avtal ha till verkan

- a) att utsträcka de skatteförmåner som beviljats av någondera parten inom ramen för ett internationellt avtal eller en överenskommelse som binder denna part,
- b) att hindra en part från att anta eller tillämpa åtgärder för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt,
- c) att hindra en part från att tillämpa sina relevanta skattebestämmelser på skattepliktiga personer som inte befinner sig i en identisk situation, särskilt vad gäller bostadsort.”

Portugisisk rätt

- 9 I artikel 46 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer), som godkännts genom Decreto-Lei n. 442-B/88 (lagdekret nr 442-B/88) av den 30 november 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, nr 277, av den 30 november 1988), i den lydelse som var i kraft år 2009 (nedan kallad CIRC), med rubriken ”Undanröjande av dubbelbeskattning av utdelad vinst”, föreskrevs följande:

”1. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform samt kooperativa och offentliga företag, som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, ska avdrag göras för den inkomst som ingår i beskattningsunderlaget och som avser utdelad vinst, om följande villkor är uppfyllda:

- a) Det vinstutdelande bolaget har sitt säte eller sin verkliga ledning inom samma territorium samt är skyldigt att betala inkomstskatt för juridiska personer utan rätt till skattebefrielse eller är skyldigt att betala den skatt som avses i artikel 7.
- b) Mottagaren omfattas inte av systemet för skatteinsyn som avses i artikel 6.
- c) Mottagaren har ett direkt innehav i det vinstutdelande bolagets kapital som inte understiger 10 procent eller vars anskaffningsvärde inte understiger 20 miljoner euro och mottagaren har haft detta innehav under en oavbruten period av ett år närmast före den dag då vinsten utdelades, eller, om innehavet har varat under kortare tid, det bibehålls så länge som krävs för att uppnå denna tidsperiod.

...

5. Vad som föreskrivs i punkt 1 ska även tillämpas om ett rättssubjekt med hemvist i Portugal i enlighet med vad som föreskrivs i nämnda punkt innehar andelar i ett rättssubjekt med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, förutsatt att de båda rättssubjekten uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 2 i [rådets] direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 [om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25)].

...

8. Det avdrag som avses i punkt 1 ska endast avse 50 procent av de inkomster som ingår i beskattningsunderlaget och som avser

- a) utdelad vinst, om inget av villkoren i punkt 1 b och c är uppfyllda, samt beträffande inkomster som en delägare erhåller genom sin andel av den utdelning som lämnas, förutsatt att villkoret i punkt 1 a är uppfyllt i båda fallen;
- b) vinst som ett rättssubjekt med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen delar ut, om det uppfyller villkoren i artikel 2 i [direktiv 90/435] och inget av villkoren i punkt 1 c är uppfyllda.

9. Om villkoret om innehav av ett minsta kapital, enligt punkt 1, inte längre är uppfyllt när den ettårsfrist som där avses löper ut, ska avdraget rättas enligt föregående punkt, eller upphävas, med förbehåll för att en eventuell avräkning ska beaktas med anledning av internationell dubbelbeskattning, enligt artikel 85.

...

11. Det avdrag som avses i punkt 1 ska minskas med 50 procent om inkomsterna härrör från vinster som faktiskt inte har beskattats, såvida inte mottagaren är ett bolag som förvaltar andelar i bolagskapital.

12. Den skattskyldige ska, med avseende på tillämpningen av punkt 5 och punkt 8 b, visa att det rättssubjekt vars kapital innehas samt, i det fall som avses i punkt 6, mottagaren uppfyller de villkor som avses i artikel 2 i [direktiv 90/435], genom en förklaring som bestyrkts av de behöriga skattemyndigheterna i den medlemsstat i Europeiska unionen där vederbörande har sin hemvist.”

10 När det gäller skatteförmåner vid investering, som följer av ett avtal som ingåtts mellan portugisiska staten och det berörda rättssubjektet, föreskrevs i Estatuto dos Benefícios Fiscais (föreskrifterna om skatteförmåner), i den lydelse som var i kraft år 2009 (nedan kallade EBF), följande i dess artikel 41.5 b:

”5. Följande skatteförmåner får beviljas den som ansvarar för sådana investeringsprojekt som avses i föregående punkt:

...

b) Undanröjande av dubbelbeskattning, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 46 CIRC, under avtalstiden, när investeringen sker i form av bildande eller förvärv av utländska bolag.”

11 I artikel 42 EBF föreskrevs följande:

”1. Det avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC är tillämpligt på den vinst som delas ut till enheter med hemvist i Portugal från dotterbolag med hemvist i afrikanska länder med portugisiska som officiellt språk och i Östtimor, om följande villkor är uppfyllda:

- a) Det bolag som erhåller vinsten är underkastat och inte undantaget från [inkomstskatt för juridiska personer] och dotterbolaget är underkastat och inte undantaget från inkomstskatt liknande [inkomstskatt för juridiska personer].
- b) Den enhet som erhåller vinsten innehar, direkt, minst 25 procent av dotterbolagets aktiekapital under en period på minst två år.
- c) Den vinst som delas ut härrör från dotterbolagets vinst som har beskattats med minst 10 procent och inte resulterar av verksamhet som genererar passiv inkomst, det vill säga royalties, kapitalvinster och andra inkomster från överlåtbara värdepapper, intäkter av fastigheter belägna utanför det land där bolaget har sitt säte, eller intäkter av försäkringsverksamhet avseende huvudsakligen försäkringar rörande egendom belägen utanför det land där bolaget har hemvist eller försäkringar avseende personer som inte har hemvist i detta land och intäkter från transaktioner avseende bankverksamhet som inte direkt avser detta lands marknad.”

2. Den som är skyldig att betala [inkomstskatt för juridiska personer] och som innehar andelarna ska, med avseende på tillämpningen av punkt 1, lägga fram bevis för att villkoren för avdrag är uppfyllda.”

Avtalet mellan Portugal och Tunisien

12 I artikel 10 i avtalet mellan Republiken Portugal och Republiken Tunisien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomstskatt, som undertecknats i Lissabon den 24 februari 1999 (nedan kallat avtalet mellan Portugal och Tunisien), anges följande:

”1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna fastställer, genom en gemensam överenskommelse, hur denna gräns ska tillämpas. Förevarande punkt ska inte påverka beskattningen av bolaget vad gäller den vinst som används till betalning av utdelningar.”

13 I artikel 22.1 i avtalet mellan Portugal och Tunisien stadgas följande:

”Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, ska den förstnämnda staten från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts på inkomsten i den andra staten. Avräkningsbeloppet ska emellertid inte överstiga den del av inkomstskatten, beräknad före avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.”

14 Artikel 25 i avtalet handlar om utbyte av upplysningar och stadgar bland annat att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta upplysningar som är nödvändiga vid tillämpningen av bestämmelserna i nämnda avtal eller bestämmelserna i de avtalsslutande staternas nationella lagstiftning om sådana skatter som avses i avtalet, däribland inkomstskatt för juridiska personer (nedan kallad IRC).

Det nationella målet och tolkningsfrågorna

15 SECIL är ett aktiebolag vars verksamhetsföremål består i cementproduktion. Bolaget har sitt säte i Portugal och omfattas i denna medlemsstat av det beskattningssystem som gäller för bolagskoncerner.

16 I januari 2000 förvärvade SECIL en andel av aktiekapitalet i bolaget Société des Ciments de Gabès SA (nedan kallat Ciments de Gabès), med säte i Tunisien. Under år 2009 innehade SECIL 52 923 aktier i Ciments de Gabès, vilket motsvarade 98,72 procent av kapitalet i det bolaget.

17 I maj 2002 förvärvade SECIL en andel av aktiekapitalet i bolaget Ciments de Sibline SAL (nedan kallat Ciments de Sibline), med säte i Libanon. Under år 2009 innehade SECIL 51,05 procent av kapitalet i det bolaget. Av detta kapital utgjorde 28,64 procent direkt innehav och 22,41 procent indirekt innehav.

18 År 2009 erhöll SECIL utdelningar från Ciments de Gabès och Ciments de Sibline, vilka uppgick till 6 288 683,39 euro respektive 2 022 478,12 euro. SECIL deklarerade dessa belopp för IRC avseende räkenskapsåret 2009. Den utdelning som hade erhållits beskattades i Portugal, utan att där omfattas av någon mekanism för att undanröja eller lindra dubbelbeskattningen.

19 Den 29 maj 2012 framställde SECIL en begäran om skattelindring beträffande beslutet till Director de Finanças de Setúbal (Setúbals finansdirektör, Portugal) enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för IRC avseende räkenskapsåret 2009. SECIL gjorde gällande att beskattningen av utdelningarna från Ciment de Gabès och Ciments de Sibline var rättsstridig, eftersom den

portugisiska lagstiftningen utslöt tillämpning av bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning och därmed stred mot avtalet mellan EG och Tunisien och avtalet mellan EG och Libanon samt mot EUF-fördraget.

- 20 Begäran om skattelindring avsågs genom beslut av den 10 oktober 2012.
- 21 SECIL överklagade avslagsbeslutet till Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon, Portugal). SECIL gjorde gällande att beslutet att inte tillämpa det system för undanröjande av dubbelbeskattning som var i kraft i Portugal under räkenskapsåret 2009 på utdelningarna från Ciments de Gabès och Ciments de Sibline stred mot avtalet mellan EG och Tunisien och avtalet mellan EG och Libanon samt mot artiklarna 49 och 63 FEUF.
- 22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Är artikel 31 i [avtalet mellan EG och Tunisien] en klar, precis och ovillkorlig bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att etableringsrätten ska tillämpas i förevarande fall?
 - 2) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, medför den etableringsrätt som avses i den bestämmelsen de konsekvenser som klaganden har gjort gällande, i den meningen att den mekanism för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på utdelning som klaganden har erhållit från sitt dotterbolag i Tunisien, för att etableringsrätten inte ska åsidosättas?
 - 3) Är artikel 34 i [avtalet mellan EG och Tunisien] en klar, precis och ovillkorlig bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att den fria rörligheten för kapital ska tillämpas i förevarande fall, i den meningen att den ska anses innefatta den investering som klaganden har gjort?
 - 4) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, får den fria rörlighet för kapital som avses i denna bestämmelse de konsekvenser som klaganden har gjort gällande, i den meningen att den mekanism för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som klaganden har erhållit från sitt dotterbolag i Tunisien?
 - 5) Medför bestämmelserna i artikel 89 i [avtalet mellan EG och Tunisien] att de ovanstående frågorna ska besvaras jakande?
 - 6) Är det motiverat att behandla utdelning som lämnats av [Ciments de Gabès] restriktivt, mot bakgrund av att det i Republiken Tunisiens fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område [EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64]?
 - 7) Utgör artikel 31 i [avtalet mellan EG och Libanon], jämförd med artikel 33.2 i samma avtal, en klar och precis bestämmelse som därmed är omedelbart tillämplig och som medför att den fria rörligheten för kapital ska tillämpas i förevarande fall?
 - 8) För det fall föregående fråga ska besvaras jakande, får den fria rörlighet för kapital som avses i dessa bestämmelser de konsekvenser som klaganden har gjort gällande, i den meningen att den mekanism för fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som klaganden har erhållit från sitt dotterbolag i Libanon?

- 9) Medför bestämmelserna i artikel 85 i avtalet [mellan EG och Libanon] att de ovanstående frågorna ska besvaras jakande?
- 10) Är det motiverat att behandla utdelning som lämnats av [Ciments de Siblinge] restriktivt, mot bakgrund av att det i Libanons fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i [direktiv 77/799]?
- 11) Är artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF) tillämplig i förevarande fall, och, om den frågan ska besvaras jakande, medför den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i den bestämmelsen att mekanismen med fullt avdrag som föreskrivs i artikel 46.1 CIRC ska tillämpas på den utdelning som [Ciments de Gabès] och [Ciments de Siblinge] har lämnat till klaganden under räkenskapsåret 2009, eller ska mekanismen med partiellt avdrag som föreskrivs i punkt 8 i samma artikel tillämpas?
- 12) Om det antas att den fria rörligheten för kapital är tillämplig i förevarande fall, kan en underlåtenhet att på den aktuella utdelningen tillämpa mekanismerna för att undanröja eller lindra den dubbelbeskattning som föreskrevs i den då gällande portugisiska lagstiftningen, motiveras av den omständigheten att det i Tuniens och Libanons fall inte finns någon sådan samarbetsram som föreskrivs i [direktiv 77/799]?
- 13) Utgör standstillregeln i artikel 57.1 EG (artikel 64 FEUF) hinder för tillämpning av den fria rörligheten för kapital, med de konsekvenser som klaganden har gjort gällande?
- 14) Ska standstillregeln i artikel 57.1 EG (artikel 64 FEUF) inte tillämpas på grund av att det system med skatteförmåner för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b EBF och det system som föreskrivs i artikel 42 EBF för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor under tiden har införts?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i EUF-fördraget om den fria rörligheten för kapital samt villkoren i avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för den skattemässiga behandlingen i Portugal av utdelning till ett bolag etablerat i Portugal från bolag som är etablerade i tredjeländer, nämligen Republiken Tunisien och Republiken Libanon.
- 24 Såvitt avser kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer har EU-domstolen slagit fast att artikel 63.1 FEUF innehåller ett klart och ovillkorligt förbud som inte kräver några åtgärder för genomförande och som ger enskilda personer rättigheter som de kan åberopa inför domstol (dom av den 14 december 1995, Sanz de Lera m.fl., C-163/94, C-165/94 och C-250/94, EU:C:1995:451, punkterna 41 och 47, och dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 21). Denna bestämmelse, jämförd med artiklarna 64 och 65 FEUF, kan följaktligen åberopas vid nationell domstol och medföra att nationella bestämmelser som strider mot bestämmelsen inte får tillämpas, oavsett vilken kategori av kapitalrörelser som är i fråga (dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 27, och beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 66 och där angiven rättspraxis).
- 25 Följaktligen ska EU-domstolen för det första tolka artiklarna 63 och 65 FEUF för att avgöra huruvida en sådan situation som den i det nationella målet omfattas av den fria rörligheten för kapital och huruvida det bolag som erhåller de aktuella utdelningarna kan åberopa artikel 63 FEUF för att

bestrida den skattemässiga behandlingen av utdelningar som detta bolag erhåller från bolag som är etablerade i Tunisien och i Libanon. Om dessa frågor besvaras jakande ska det därefter prövas huruvida den skattemässiga behandlingen av den utdelning som detta bolag erhåller utgör en restriktion i den mening som avses i artikel 63 FEUF, efter vilket det i förekommande fall ska bedömas huruvida en sådan restriktion kan vara motiverad.

- 26 Det finns följaktligen anledning att först pröva den hänskjutande domstolens elfte och tolfte fråga.
- 27 För det fall artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en sådan skattemässig behandling som den som görs i Portugal av utdelningar från Tunisien och Libanon, ska EU-domstolen för det andra undersöka huruvida denna medlemsstat kan åberopa undantaget i artikel 64.1 FEUF och, således, pröva den trettonde och den fjortonde frågan, vilka avser tolkningen av artikel 64 FEUF. Det ska i synnerhet prövas huruvida den omständigheten att Republiken Portugal har ingått avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon har kunnat få följd för den befogenhet som Portugal ges genom artikel 64.1 FEUF.
- 28 Om tolkningen av artikel 64 FEUF leder till konstaterandet att den omständigheten att Republiken Portugal har ingått avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon har kunnat få följd för den befogenhet som Portugal ges i artikel 64.1 FEUF, finns det för det tredje anledning att pröva de tio första frågorna, vilka avser tolkningen av villkoren i avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon, för att fastställa huruvida dessa villkor kan åberopas i det nationella målet.
- 29 För det fjärde ska den hänskjutande domstolens frågor besvaras med angivande av vilka följder som tolkningen av artiklarna 63–65 FEUF samt av avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon medför i det nationella målet.

Tolkningen av artiklarna 63 och 65 FEUF

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt den elfte och den tolfte frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en sådan situation som den i det nationella målet omfattas av artikel 63 FEUF och, vid jakande svar, huruvida artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i nämnda mål, enligt vilken ett bolag med hemvist i den berörda medlemsstaten från sitt beskattningsunderlag får dra av utdelning som det erhåller från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får dra av utdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland.

Tillämpligheten av artikel 63 FEUF

- 31 Enligt EU-domstolens praxis kan den skattemässiga behandlingen av utdelning omfattas av artikel 49 FEUF om etableringsfrihet och av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital. Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten ska avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 89 och 90 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 25).
- 32 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa bolagets verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

- 33 Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 92).
- 34 EU-domstolen har slagit fast att i ett sammanhang som rör den skattemässiga behandlingen av utdelning från ett tredjeland, räcker det att undersöka ändamålet med en nationell lagstiftning för att bedöma huruvida den skattemässiga behandlingen av sådan utdelning omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 35 EU-domstolen har i detta hänseende preciserat att en nationell lagstiftning om skattemässig behandling av utdelning, som inte endast är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska bedömas utifrån artikel 63 FEUF. Ett bolag som är etablerat i en medlemsstat kan alltså – oberoende av omfattningen av dess andelsinnehav i det utdelande bolag som är etablerat i ett tredjeland – åberopa denna bestämmelse för att bestrida lagenligheten av en sådan lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 36 I förevarande fall framgår det av artikel 46 CIRC att bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal får dra av utdelning från beskattningsunderlaget, om utdelningen kommer från bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning inom samma territorium och som dessutom är skyldigt att betala bolagsskatt utan rätt till skattebefrielse.
- 37 Enligt artikel 46.1 CIRC medges fullt avdrag, om mottagaren inte omfattas av systemet för skatteinsyn enligt artikel 6 i denna lag och om mottagaren har ett direkt innehav i det vinstutdelande bolagets kapital som inte understiger 10 procent eller om anskaffningsvärdet på innehavet inte understiger 20 miljoner euro, varvid mottagaren har haft detta innehav under en oavbruten period av ett år närmast före den dag då vinsten utdelades, eller, om innehavet har varat under kortare tid, det bibehålls så länge som krävs för att uppnå denna tidsperiod.
- 38 Om villkoren i artikel 46.1 CIRC om skatteinsyn och om innehav i det vinstutdelande bolagets kapital inte är uppfyllda har det bolag som erhåller utdelningen, enligt artikel 46.8 CIRC, rätt till ett avdrag på 50 procent av de inkomster som ingår i beskattningsbar vinst.
- 39 En sådan lagstiftning – i vilken det inte föreskrivs något gränsvärde för andelsinnehav i det vinstutdelande bolaget, såvitt avser partiellt avdrag, och i vilken det fastställs ett gränsvärde på 10 procent av kapitalet i det utdelande bolaget eller att innehavet har ett anskaffningsvärde som inte understiger 20 miljoner euro, för att fullt avdrag ska kunna erhållas – tillämpas såväl på utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller på grundval av ett innehav som ger ett bestämmande inflytande över det utdelande bolagets beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet som på utdelning som erhålls på grundval av ett andelsinnehav som inte ger sådant inflytande.
- 40 Vad särskilt avser villkoren för att erhålla fullt avdrag, har EU-domstolen slagit fast att ett gränsvärde på 10 procent visserligen gör det möjligt att från tillämpningsområdet för skatteförmåner utesluta investeringar som gjorts enbart i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, men gränsvärdet medför inte i sig att avdraget endast blir tillämpligt på de andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet (dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkterna 34 och 35). EU-domstolen har nämligen ansett att ett innehav av denna omfattning inte nödvändigtvis innebär att innehavaren utövar ett bestämmande inflytande över

besluten i det bolag i vilket vederbörande är aktieägare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 22, och dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 35).

- 41 Den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet har inte till ändamål att endast vara tillämplig på situationer där det mottagande bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget. En sådan situation som den i det nationella målet omfattas därför av artikel 63 FEUF om den fria rörligheten för kapital.
- 42 Det ska vidare påpekas att eftersom fördraget inte utsträcker etableringsfriheten till att även omfatta tredjeländer, får inte tolkningen av artikel 63.1 FEUF, när det gäller förhållandena med tredjeländer, göra det möjligt för näringsidkare som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten att dra fördel av denna frihet (dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 53 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 31).
- 43 En sådan risk föreligger emellertid inte i det nationella målet, eftersom den aktuella lagstiftningen inte avser villkoren för att ett bolag med hemvist i Portugal ska få tillgång till marknaden i ett tredjeland eller för att ett bolag i ett tredjeland ska få tillgång till marknaden i en medlemsstat, utan endast den skattemässiga behandlingen av utdelning till följd av investeringar som mottagaren av utdelningen har gjort i det utdelande bolaget.
- 44 I en sådan situation som den i det nationella målet kan ett bolag som är etablerat i Portugal och som erhåller utdelning från bolag vilka är etablerade i Tunisien respektive Libanon följaktligen åberopa artikel 63 FEUF, för att bestrida utdelningens skattemässiga behandling i Portugal, en behandling som grundas på en lagstiftning som inte har till ändamål att endast vara tillämplig på situationer där det mottagande bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital

- 45 Det följer av fast rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i medlemsstaten från att investera i andra stater (dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 46 Såvitt avser frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet utgör en restriktion för kapitalrörelser, ska det påpekas, såsom gjorts i punkterna 36–38 ovan, att ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal från sitt beskattningsunderlag får dra av utdelning om det har erhållit denna från ett bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning inom samma territorium och om det utdelande bolaget är skyldigt att betala bolagsskatt utan rätt till skattebefrielse. Ett sådant avdrag är fullt eller partiellt beroende på om villkoren i artikel 46.1 b och c CIRC är uppfyllda eller inte. Enligt artikel 46.11 CIRC ska det avdrag som avses i artikel 46.1 dessutom minskas till 50 procent om inkomsterna härrör från vinster som faktiskt inte har beskattats.
- 47 Bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal och som erhåller utdelning från bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i tredjeländer, såsom Republiken Tunisien eller Republiken Libanon, är däremot skyldiga att betala IRC på utdelningen enligt den lagstadgade skattesatsen.

- 48 Dubbelbeskattning av den utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller undviks eller mildras således om det vinstutdelande bolaget är etablerat i Portugal, medan så inte sker om detta bolag är etablerat i ett tredjeland, såsom Republiken Tunisien eller Republiken Libanon.
- 49 Det är utrett att avtalet mellan Portugal och Tunisien inte kan hindra en sådan oförmånlig behandling. Avtalet avser nämligen endast att mildra verkningarna av dubbelbeskattning för det bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning vad gäller den utdelningsskatt som tas ut i det utdelande bolagets hemviststat. I avtalet finns inget system för undvikande av den dubbelbeskattning av utdelning, som det innebär för det mottagande bolaget att det utdelande bolaget beskattas vad gäller den vinst som används till utdelning. Det har däremot inte ingåtts något avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan Republiken Portugal och Republiken Libanon.
- 50 Denna skillnad i behandling kan avhålla bolag med hemvist i Portugal från att investera sitt kapital i bolag som är etablerade i tredjeländer, såsom Republiken Tunisien och Republiken Libanon. Eftersom kapitalinkomster med ursprung i tredjeländer skattemässigt behandlas mindre förmånligt än utdelning från bolag som är etablerade i Portugal, är aktierna i bolag som är etablerade i tredjeländer mindre attraktiva för investerare med hemvist i Portugal än aktier i bolag med säte i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, och dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).
- 51 En sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i ett tredjeland – utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

Huruvida restriktionen är motiverad

- 52 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF emellertid inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.
- 53 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken stat de har investerat sitt kapital automatiskt är förenlig med fördraget. Det i artikel 65.1 a FEUF föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]” (dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 55 och 56 samt där angiven rättspraxis).
- 54 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av EU-domstolens praxis framgår att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, måste skillnaden i behandling röra situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 10 maj 2012, *Santander Asset Management SGIIC m.fl.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

- 55 Det framgår av fast rättspraxis att situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning med ursprung i ett tredjeland – med avseende på en sådan skatteordning som den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelad vinst – är jämförbar med situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning av inhemskt ursprung, i den mån de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 84 och där angiven rättspraxis).
- 56 Restriktionen kan följaktligen endast vara motiverad om det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. I så fall krävs det också att restriktionen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 57 Den portugisiska och den svenska regeringen har gjort gällande att en sådan restriktion kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och att motverka skatteundandragande. De portugisiska skattemyndigheterna har nämligen begränsade möjligheter att få de uppgifter som är nödvändiga för att kontrollera att villkoren för att få den aktuella skatteförmånen är uppfyllda, på grund av att det mellan Republiken Portugal, å ena sidan, och Republiken Tunisien eller Republiken Libanon, å andra sidan, inte finns någon ram för administrativt samarbete som motsvarar den som införts mellan medlemsstaterna genom direktiv 77/799, som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet. Klausulen om utbyte av upplysningar i avtalet mellan Portugal och Tunisien är inte tvingande och ett motsvarande avtal har inte ingåtts mellan Republiken Portugal och Republiken Libanon.
- 58 Det följer av rättspraxis att såväl bekämpning av skattebedrägeri (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, punkt 81) som behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll (se, bland annat, dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55, och dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 36 och där angiven rättspraxis) utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för utövandet av de fria rörligheter som garanteras genom fördraget.
- 59 Vad först avser de argument som rör behovet av att motverka skattebedrägeri, följer det av rättspraxis att en nationell bestämmelse som begränsar den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad genom ett sådant tvingande skäl av allmänintresse när den specifikt avser rent konstlade upplägg som inte har någon förankring i den ekonomiska verkligheten och med vilka målet uteslutande är att undvika den skatt som normalt ska betalas på, eller erhålla en skatteförmån för, vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 89, och dom av den 3 oktober 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 60 Endast den omständigheten att det vinstutdelande bolaget är etablerat i ett tredjeland kan i detta sammanhang inte grunda någon allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som begränsar utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, analogt, dom av den 19 juli 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 61 I förevarande fall innebär den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet att möjligheten att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelning generellt utesluts när utdelningen erhålls från bolag som är etablerade i tredjeländer, utan att lagstiftningen specifikt syftar till att hindra beteenden som består i att åstadkomma rent konstlade upplägg, som inte har någon förankring i den ekonomiska verkligheten, i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas eller att erhålla en skatteförmån.
- 62 Restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan under dessa omständigheter inte motiveras av behovet av att hindra skattebedrägeri eller skatteflykt.

- 63 Vad för det andra avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, ska det påpekas att rörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gäller inom unionen och att den samarbetsram mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter som föreskrivs i direktiv 77/799, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 129), som var i kraft vid omständigheterna i det nationella målet, och enligt rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799 (EUT L 64, 2011, s. 1), inte finns mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta tredjeland gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkterna 65 och 66).
- 64 Det framgår av EU-domstolens fasta praxis att när en medlemsstats lagstiftning gör rätten att omfattas av mer förmånliga skattebestämmelser beroende av att vissa villkor iakttas och detta iakttagande endast kan kontrolleras genom att upplysningar erhålls från de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, har medlemsstaten i princip rätt att neka förmånen om det visar sig omöjligt att få dessa upplysningar från tredjelandet, bland annat på grund av att detta land inte har någon avtalsenlig skyldighet att lämna ut upplysningarna (dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 63 och där angiven rättspraxis).
- 65 I förevarande fall framgår det av artikel 46.1 a CIRC att utdelning får dras av från beskattningsunderlaget fullt ut när både det utdelande bolaget och det mottagande bolaget har sin hemvist i Portugal, om det utdelande bolaget är skyldigt att betala bolagsskatt eller den skatt som avses i artikel 7 CIRC. Enligt artikel 46.8 CIRC ska villkoret om det utdelande bolagets skattskyldighet även vara uppfyllt för att partiellt avdrag ska kunna beviljas, om de villkor som enligt artikel 46.1 b och c CIRC gäller för det mottagande bolaget inte är uppfyllda.
- 66 Rätten till fullt eller partiellt avdrag enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC kan följaktligen anses vara beroende av villkoret om det utdelande bolagets skattskyldighet, vars iakttagande skattemyndigheterna måste kunna kontrollera.
- 67 I artikel 25 i avtalet mellan Portugal och Tunisien, vilken har rubriken ”Utbyte av upplysningar”, anges bland annat att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta upplysningar som är nödvändiga vid tillämpningen av bestämmelserna i detta avtal eller bestämmelserna i de avtalsslutande staternas nationella lagstiftning om sådana skatter som avses i avtalet, däribland IRC.
- 68 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida skyldigheterna enligt avtalet mellan Portugal och Tunisien medför att de portugisiska skattemyndigheterna av Republiken Tunisien kan få sådana upplysningar på grundval av vilka de kan kontrollera att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt. Om så är fallet, kan den restriktion som följer av att fullt eller partiellt avdrag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC nekas inte motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.
- 69 Eftersom det, såsom den hänskjutande domstolen har preciserat, inte har ingåtts något avtal om ömsesidigt bistånd mellan Republiken Portugal och Republiken Libanon, kan ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt att få sådana upplysningar av Republiken Libanon på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt.
- 70 Det ska emellertid även påpekas att enligt artikel 46.11 CIRC ska det avdrag som avses i punkt 1 i samma artikel minskas med 50 procent om inkomsterna härrör från vinster som faktiskt inte har beskattats, såvida inte mottagaren är ett bolag som förvaltar andelar i bolagskapital.

- 71 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att tolka nationell rätt, att fastställa huruvida denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet, i den stat där det har sin hemvist, inte kan kontrolleras. Om så är fallet kan det tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll inte åberopas för att motivera den restriktion som följer av att partiellt avdrag för utdelning enligt artikel 46.11 CIRC nekas, såvitt avser utdelningar från Tunisien och Libanon.
- 72 Av vad som anförts ovan följer att den elfte och den tolfte frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas på så sätt att
- ett bolag som är etablerat i Portugal och som erhåller utdelning från bolag vilka är etablerade i Tunisien respektive Libanon kan åberopa artikel 63 FEUF för att bestrida utdelningens skattemässiga behandling i denna medlemsstat, en behandling som grundas på en lagstiftning som inte har till ändamål att endast vara tillämplig på situationer där det mottagande bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget,
 - en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i ett tredjeland – utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF,
 - ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från beskattningsunderlaget för erhållen utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av det tredjeland där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,
 - ett beslut att neka partiellt avdrag enligt artikel 46.11 CIRC kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet, i den stat där det har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

Tolkningen av artikel 64 FEUF

- 73 Den hänskjutande domstolen har ställt den trettonde och den fjortonde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 64.1 FEUF ska tolkas på så sätt att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, i den mån den utgör en restriktion för kapitalrörelser som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF, är tillåten såsom utgörande en restriktion som var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF.
- 74 Enligt artikel 64.1 FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.
- 75 Även om begreppet direktinvesteringar inte har definierats i fördraget, har det definierats i den nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (en artikel som upphävts genom

Amsterdamfördraget) (EGT L 178, 1988, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44). Det framgår av den uppräknings av "direkta investeringar" som finns under den första rubriken i nämnda nomenklatur och av förklaringarna till uppräkningsen att begreppet avser investeringar av alla slag som görs av fysiska eller juridiska personer och som har till syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 24 maj 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkterna 33 och 34 samt där angiven rättspraxis).

- 76 Beträffande förvärv av del i nya eller befintliga företag som har bildats i form av aktiebolag gäller, i enlighet med de i föregående punkt nämnda förklaringarna, att syftet att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer förutsätter att aktieägarens andelsinnehav gör det möjligt för vederbörande att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annat sätt, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget (dom av den 24 maj 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 77 Enligt rättspraxis omfattar restriktioner för kapitalrörelser som gäller etablering eller direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF inte bara nationella bestämmelser som när de tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredjeland begränsar etablering eller investeringar, utan också sådana bestämmelser som begränsar betalningar av utdelning som följer därav (dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 103 och där angiven rättspraxis).
- 78 Av detta följer att en restriktion för kapitalrörelser, såsom den som avser en mindre förmånlig skattemässig behandling av utländska utdelningar, omfattas av artikel 64.1 FEUF, i den mån restriktionen hänför sig till andelar som förvärvats i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och det berörda bolaget som gör det möjligt för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget (dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 185, och dom av den 24 maj 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 37).
- 79 I förevarande fall avser det nationella målet för det första den skattemässiga behandlingen av utdelning från Ciments de Gabès, vilken hänför sig till ett innehav på 98,72 procent av kapitalet i det utdelande bolaget. Ett sådant andelsinnehav kan göra det möjligt för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av det utdelande bolaget. Andelsinnehavet kan då följaktligen anses utgöra en direktinvestering.
- 80 Det nationella målet avser för det andra den skattemässiga behandlingen av utdelning från Ciments de Siblinge, i vilket bolag det mottagande bolaget direkt innehar 28,64 procent av kapitalet. Även ett sådant andelsinnehav kan, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, göra det möjligt för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av det utdelande bolaget. Andelsinnehavet kan då följaktligen anses utgöra en direktinvestering.
- 81 Det följer av rättspraxis att uttrycket "restriktioner som var i kraft den 31 december 1993" förutsätter att de bestämmelser som den aktuella restriktionen utgör en del av oavbrutet, från detta datum, har ingått i den berörda medlemsstatens rättsordning. I annat fall skulle en medlemsstat nämligen vid varje tidpunkt kunna återinföra restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som var i kraft i den nationella rättsordningen den 31 december 1993, men som därefter inte bibehållits (dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 48).
- 82 Det framgår även av rättspraxis att även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en unionsrättsakt, är det EU-domstolen som ska tillhandahålla uppgifter om tolkningen av det unionsrättsliga begrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en i unionsrätten föreskriven undantagsordning på en nationell lagstiftning som "är i kraft" vid en fastställd tidpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom

av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 191, och dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 47).

- 83 Den hänskjutande domstolen önskar med sin fjortonde fråga särskilt få klarhet i vilken betydelse det har att det system med skatteförmåner för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b EBF, och det system som föreskrivs i artikel 42 EBF för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor, har införts efter den 31 december 1993.
- 84 I den mån antagandet av de båda systemen inte har inneburit någon ändring av bestämmelserna om skattemässig behandling av utdelning från Tunisien respektive Libanon, har de inte påverkat kvalificeringen av den uteslutna möjligheten till fullt eller partiellt skatteavdrag för utdelning från bolag som är etablerade i dessa tredjeländer, som en ikraftvarande restriktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 51).
- 85 Det ska emellertid prövas vilken betydelse avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon har för den befogenhet som Republiken Portugal ges i artikel 64.1 FEUF.
- 86 Artikel 64.1 FEUF innebär att en medlemsstat i sina relationer med tredjeländer får fortsätta att tillämpa sådana restriktioner för kapitalrörelser som omfattas av det materiella tillämpningsområdet för denna bestämmelse, även när restriktionerna strider mot den princip om fri rörlighet för kapital som stadgas i artikel 63.1 FEUF, under förutsättning att restriktionerna var i kraft redan den 31 december 1993 (dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 187, och dom av den 24 maj 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 39).
- 87 En medlemsstat avstår från denna befogenhet om den upphäver de bestämmelser som den aktuella restriktionen grundar sig på. Artikel 64.1 FEUF avser nämligen inte bestämmelser som, även om de materiellt sett är identiska med en lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993, har återinfört ett hinder för den fria rörligheten för kapital som – till följd av att den tidigare lagstiftningen avskaffats – inte längre förekom (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 49).
- 88 En medlemsstat avstår även från denna befogenhet om den antar bestämmelser som inte grundas på samma tankegångar som den tidigare lagstiftningen. Det följer av rättspraxis att – vid bedömningen av en medlemsstats möjlighet att återropa artikel 64.1 FEUF – frågor som hänför sig till formen för antagandet av den rättsakt som utgör en restriktion är sekundära i förhållande till restriktionens sakliga innehåll. En nationell bestämmelse som har antagits efter den 31 december 1993 är nämligen inte, redan av den anledningen, automatiskt utesluten från den undantagsordning som föreskrivs i artikel 64.1 FEUF. Denna ordning omfattar nämligen bestämmelser som till sitt innehåll är identiska med en tidigare lagstiftning eller som endast begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter i tidigare lagstiftning. Ordningen omfattar däremot inte sådana bestämmelser som inte grundar sig på samma tankegångar som den tidigare lagstiftningen och som innebär att nya förfaranden införs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 192, och dom av den 24 maj 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punkt 41).
- 89 En medlemsstat ska, under dessa omständigheter, även anses avstå från befogenheten enligt artikel 64.1 FEUF om den, utan att formellt upphäva eller ändra befintlig lagstiftning, ingår ett internationellt avtal, såsom ett associeringsavtal, som innehåller en bestämmelse, som har direkt effekt, om liberalisering av en av de kapitalkategorier som avses i denna artikel 64.1. Verkan av en sådan ändring av regelverket ska, såvitt avser möjligheten att återropa nämnda artikel 64.1, följaktligen likställas med att det införts en ny lagstiftning som inte grundas på samma tankegångar som den befintliga lagstiftningen.

- 90 Liberalisering av kapitalrörelser enligt ett internationellt avtal skulle nämligen förlora all ändamålsenlig verkan om en medlemsstat, för det fall detta avtal utgör hinder för medlemsstatens lagstiftning, kunde fortsätta att tillämpa denna lagstiftning enligt artikel 64.1 FEUF.
- 91 EU-domstolen kommer följaktligen att tolka avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon för att fastställa om dessa avtal, genom bestämmelser som har direkt effekt, innebär en liberalisering av de direktinvesteringar som avses i det nationella målet.
- 92 Av vad som ovan anförts följer att den trettonde och den fjortonde frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 64.1 FEUF ska tolkas på så sätt att
- i den mån antagandet av det system med skatteförmåner för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b EBF och av det system som föreskrivs i artikel 42 EBF för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor inte har inneburit någon ändring av bestämmelserna om skattemässig behandling av utdelning från Tunisien respektive Libanon, har de inte påverkat kvalificeringen av den uteslutna möjligheten till fullt eller partiellt avdrag för utdelning från bolag som är etablerade i dessa tredjeländer, som en ikraftvarande restriktion,
 - en medlemsstat ska anses avstå från befogenheten enligt artikel 64.1 FEUF om den, utan att formellt upphäva eller ändra befintlig lagstiftning, ingår ett internationellt avtal, såsom ett associeringsavtal, som innehåller en bestämmelse, som har direkt effekt, om liberalisering av en av de kapitalkategorier som avses i nämnda artikel 64.1. Verkan av en sådan ändring av regelverket ska, såvitt avser möjligheten att åberopa artikel 64.1 FEUF, följaktligen likställas med att det införts en ny lagstiftning som inte grundas på samma tankegångar som den befintliga lagstiftningen.

Tolkningen av avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon

- 93 Den hänskjutande domstolen har ställt de tio första frågorna för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i Portugal från sitt beskattningsunderlag får dra av utdelning som det erhåller från ett bolag med hemvist i denna medlemsstat, medan det inte får dra av utdelning från ett bolag med hemvist i Tunisien eller Libanon.
- 94 Det ska inledningsvis erinras om att enligt fast rättspraxis ska ett internationellt fördrag tolkas inte enbart på grundval av sin lydelse utan även mot bakgrund av sina mål. Det anges i artikel 31 i Wienkonventionen om traktaträtten av den 23 maj 1969 (Förenta Nationernas konventionssamling, volym 1155, s. 331) att en traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 25 februari 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punkterna 42 och 43 och där angiven rättspraxis).
- 95 När det gäller frågan vilken direkt effekt bestämmelserna i ett avtal har i parternas rättsordningar, har EU-domstolen slagit fast att om frågan inte reglerats i det aktuella avtalet, ankommer det på EU-domstolen att avgöra densamma, liksom varje annan tolkningsfråga som rör avtalstillämpning inom unionen (dom av den 14 december 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Detta är fallet beträffande både avtalet mellan EG och Tunisien och avtalet mellan EG och Libanon
- 96 Enligt fast rättspraxis ska en bestämmelse i ett avtal som unionen har ingått med ett tredjeland anses ha direkt effekt om den, med hänsyn till dess lydelse samt till avtalets mål och art, innebär en klar och precis skyldighet, vars fullgörande eller verkningar inte är beroende av utfärdandet av ytterligare

rättsakter (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 27 september 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, punkt 30, dom av den 8 maj 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, punkt 54, dom av den 12 april 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, punkt 21, och dom av den 14 december 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, punkt 25).

Avtalet mellan EG och Tunisien

– De relevanta bestämmelserna (den första och den tredje frågan)

- 97 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 31 och 34 i avtalet mellan EG och Tunisien har direkt effekt och, för det fall frågorna ska besvaras jakande, huruvida situationen i det nationella målet omfattas av dessa bestämmelser.
- 98 Eftersom avtalet mellan EG och Tunisien, såsom har anförts i punkt 91 ovan, ska tolkas för att det ska kunna fastställas huruvida detta avtal, genom bestämmelser som har direkt effekt, innebär en liberalisering av de direktinvesteringar som avses i det nationella målet, saknas det anledning att besvara den hänskjutande domstolens första fråga angående artikel 31 i nämnda avtal, vilken avser etableringsrätt och tjänster.
- 99 Såvitt avser artikel 34 i avtalet mellan EG och Tunisien, kan det konstateras att punkt 1 i denna artikel, genom en klar, precis och ovillkorlig formulering, innefattar en skyldighet för gemenskapen och Republiken Tunisien att, beträffande transaktioner på betalningsbalansens kapitalräkning, från och med avtalets ikraftträdande garantera fri rörlighet för kapital såvitt avser direktinvesteringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav.
- 100 Denna bestämmelse innebär en precis skyldighet avseende det resultat som ska uppnås, som en enskild kan åberopa vid en nationell domstol för att begära att denna ska underlåta att tillämpa bestämmelser som utgör hinder för den fria rörligheten för kapital eller att den i förhållande till den enskilde ska tillämpa den lagstiftning beträffande vilken underlåtenheten att tillämpa densamma har gett upphov till detta hinder för den fria rörligheten för kapital, utan att det i detta avseende krävs kompletterande tillämpningsåtgärder (se, analogt, dom av den 27 september 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punkt 34, och dom av den 27 september 2001, Barkoci och Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punkt 34).
- 101 Konstaterandet att principen om fri rörlighet för kapital beträffande direktinvesteringar i Tunisien, enligt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, kan tillämpas direkt på de enskildas situation, motsägs inte av artikel 34.2 i avtalet.
- 102 Artikel 34.2 i nämnda avtal, enligt vilken parterna ska samråda med varandra i syfte att underlätta kapitalrörelser mellan gemenskapen och Republiken Tunisien och fullständigt liberalisera dem när de nödvändiga villkoren är uppfyllda, ska nämligen tolkas på så sätt att den hänför sig till en senare liberalisering av sådana kapitalrörelser som inte avses i artikel 34.1 i avtalet.
- 103 Ett sådant konstaterande av att artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien har direkt effekt motsägs inte heller av avtalets mål eller syfte. Det ska nämligen understrykas att det genom nämnda avtal, enligt lydelsen av dess artikel 1.1, upprättas en associering mellan å ena sidan gemenskapen och dess medlemsstater och å andra sidan Republiken Tunisien. Såsom följer av artikel 1.2 i avtalet mellan EG och Tunisien består målet med detta avtal bland annat i att fastställa villkoren för en gradvis liberalisering av kapital. Detta mål ger ytterligare stöd för tolkningen dels att de kapitalrörelser som avses i artikel 34.1 i avtalet omfattas av en liberalisering från och med avtalets ikraftträdande, dels att övriga kapitalrörelser gradvis kommer att liberaliseras, enligt artikel 34.2 i avtalet.

- 104 Under dessa omständigheter anser EU-domstolen att artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien har direkt effekt och kan åberopas av enskilda vid domstol.
- 105 Det ska följaktligen prövas huruvida en sådan situation som den i det nationella målet omfattas av artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien.
- 106 Enligt lydelsen av artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien gäller denna bestämmelse beträffande transaktioner på betalningsbalansens kapitalräkning och den avser direktinvesteringar i Tunisien i bolag som bildats i överensstämmelse med gällande lag samt avveckling eller repatriering av dessa investeringar och eventuell vinst därav.
- 107 Det fallet att ett bolag med hemvist i Portugal erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i Tunisien, till följd av ett innehav på 98,72 procent av kapitalet i det utdelande bolaget, omfattas av tillämpningsområdet för nämnda bestämmelse. Såsom har konstaterats i punkt 79 ovan kan ett sådant andelsinnehav nämligen anses utgöra en direktinvestering och den omständigheten att utdelning som är hänförlig till detta innehav erhålls omfattas av begreppet ”repatriering av vinst därav”.
- 108 En sådan situation som den i det nationella målet ska följaktligen anses omfattas av artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien.
- 109 Av det ovan anförda följer att den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien ska tolkas på så sätt att den har direkt effekt och kan åberopas i en sådan situation som den i det nationella målet – i vilken ett bolag med hemvist i Portugal erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i Tunisien till följd av den direktinvestering som det mottagande bolaget gjort i det utdelande bolaget – för att bestrida den skattemässiga behandlingen av denna utdelning i Portugal.
- 110 Med hänsyn till övervägandena i punkt 98 ovan saknas det anledning att besvara den andra frågan.
- Räckvidden av artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien (den fjärde, den femte och den sjätte frågan)
- 111 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde, den femte och den sjätte frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, jämförd med artikel 89 i detta avtal, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning från sitt beskattningsunderlag om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Tunisien.
- 112 Såsom har konstaterats i punkt 48 ovan innebär den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet att dubbelbeskattning av den utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller undviks eller mildras om det vinstutdelande bolaget är etablerat i Portugal, medan så inte sker om det vinstutdelande bolaget är etablerat i Tunisien.
- 113 Denna skillnad i behandling kan avhålla bolag med hemvist i Portugal från att göra direktinvesteringar i bolag som är etablerade i Tunisien. Eftersom kapitalinkomster från detta tredjeland skattemässigt behandlas mindre förmånligt än utdelning från bolag som är etablerade i Portugal, är aktier i bolag som är etablerade i Tunisien nämligen mindre attraktiva för investerare med hemvist i Portugal än aktier i bolag som har sitt säte i denna medlemsstat (se, analogt, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, och dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).

- 114 En sådan oförmånlig behandling utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken, enligt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, i princip är förbjuden såvitt avser direktinvesteringar och, i synnerhet, repatriering av vinst av dessa investeringar.
- 115 Det ska även prövas huruvida, såsom begärts av den hänskjutande domstolen i den femte frågan, artikel 89 i nämnda avtal medför att artikel 34.1 i avtalet har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet.
- 116 Vad först avser artikel 89 första strecksatsen i avtalet mellan EG och Tunisien, enligt vilken ingen bestämmelse i avtalet får ha till verkan att utsträcka de förmåner som beviljats av en av parterna inom det fiskala området till att avse varje internationellt avtal eller arrangemang som binder denna part, är det tillräckligt att påpeka att det restriktionsförbud som konstaterats i de föregående punkterna i denna dom följer av avtalet mellan EG och Tunisien i sig, och inte av en utvidgning av de förmåner som gäller enligt ett annat internationellt avtal eller arrangemang. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 87 i sitt förslag till avgörande avser SECIL inte heller att utverka en förmån beviljad av Republiken Portugal enligt ett annat internationellt avtal eller arrangemang.
- 117 Vad sedan avser artikel 89 andra strecksatsen i avtalet mellan EG och Tunisien, enligt vilken avtalet inte har till verkan att hindra att en part antar eller tillämpar åtgärder för att undvika bedrägeri eller skatteflykt, gör EU-domstolen följande bedömning. För att artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien ska kunna bevara sin ändamålsenliga verkan, ska artikel 89 andra strecksatsen i detta avtal tolkas på så sätt att de åtgärder som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse är de som särskilt syftar till att undvika bedrägeri eller skatteflykt.
- 118 Såsom har angetts i punkt 61 ovan innebär den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet att möjligheten att få en skatteförmån, som består i att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelning, generellt utesluts när utdelningen erhålls från bolag som är etablerade i bland annat Tunisien, utan att lagstiftningen specifikt syftar till att hindra beteenden som består i att åstadkomma rent konstlade upplägg, som inte har någon förankring i den ekonomiska verkligheten, i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas eller att erhålla en skatteförmån.
- 119 I den mån den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, inte hör till de åtgärder som syftar till att undvika bedrägeri eller skatteflykt, utgör situationen i nämnda mål inte ett sådant fall som avses i artikel 89 andra strecksatsen i avtalet mellan EG och Tunisien.
- 120 Slutligen framgår det av artikel 89 tredje strecksatsen i avtalet mellan EG och Tunisien att avtalet inte har till verkan att lägga hinder i vägen för en parts rätt att tillämpa sina skattebestämmelser på skattskyldiga personer som inte befinner sig i en identisk situation vad gäller hemvist. Det är i detta hänseende tillräckligt att konstatera att det i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte görs någon åtskillnad beroende på var den skattskyldiga personen, det vill säga det bolag som erhåller utdelning, har sin hemvist, utan på grundval av var det vinstutdelande bolaget har sin hemvist och, därmed, var den skattskyldiga personen investerar sitt kapital. Följaktligen utgör situationen i det nationella målet inte heller ett sådant fall som avses i artikel 89 tredje strecksatsen i avtalet mellan EG och Tunisien.
- 121 Den femte frågan ska därför besvaras på så sätt att artikel 89 i avtalet mellan EG och Tunisien inte medför att artikel 34.1 i detta avtal har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet.
- 122 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida den restriktiva behandlingen av den aktuella utdelningen likväl kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, bland annat på grund av att det mellan Republiken Portugal och Republiken Tunisien

inte finns någon ram för administrativt samarbete som motsvarar den som införts mellan medlemsstaterna genom direktiv 77/799, som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

- 123 För att avgöra huruvida sådana tvingande skäl av allmänintresse som grundas på behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll kan motivera en restriktion för utövandet av den fria rörligheten för kapital, som garanteras genom artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, finns det anledning att undersöka detta avtal mot bakgrund av dess syfte och det sammanhang i vilket det förekommer, enligt den rättspraxis som EU-domstolen har erinrat om i punkt 94 ovan.
- 124 Enligt artikel 1 i avtalet mellan EG och Tunisien om upprättande av en associering mellan gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, är avtalet bland annat avsett att stärka förbindelserna mellan parterna, att fastställa villkoren för en gradvis liberalisering av handeln med varor och tjänster samt kapital samt att främja handeln och säkerställa goda och harmoniska ekonomiska och sociala relationer mellan parterna.
- 125 Detta avtal syftar varken till att upprätta en inre marknad, jämförbar med den som upprättats genom EUF-fördraget, eller till att, i likhet med avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), så långt det är möjligt förverkliga den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital, på sådant sätt att den inre marknad som upprättats i unionen utsträcks till de stater som är parter i detta avtal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 september 2003, *Ospelt och Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, punkt 29).
- 126 Eftersom behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll godtas som ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion för de friheter som garanteras genom EUF-fördraget och EES-avtalet, gäller detsamma i än högre grad såvitt avser avtalet mellan EG och Tunisien.
- 127 Mot bakgrund av syftet med avtalet mellan EG och Tunisien och det sammanhang i vilket det förekommer förefaller det vara uteslutet, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 125 i sitt förslag till avgörande, att parterna i nämnda avtal ville ge full frihet för kapitalrörelser mellan unionen och Tunisien, medan restriktioner kan införas såväl i relationerna mellan medlemsstaterna som i relationerna mellan unionens medlemsstater och de andra parterna i EES-avtalet.
- 128 Under dessa omständigheter kan den analys som gjorts ovan i punkterna 63–68, 70 och 71 överföras på den undersökning som görs vid bedömningen av huruvida en restriktion kan godtas i förhållande till artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, eftersom detta avtal inte innebär att Republiken Tunisien är skyldig att lämna upplysningar till de portugisiska myndigheterna.
- 129 Artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien ska följaktligen tolkas på så sätt att
- en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Tunisien – utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken, enligt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, i princip är förbjuden såvitt avser direktinvesteringar och, i synnerhet, repatriering av vinst av dessa investeringar,
 - artikel 89 i avtalet mellan EG och Tunisien inte medför att artikel 34.1 i detta avtal har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet,
 - ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från det mottagande bolagets beskattningsunderlag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för

skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,

- ett beslut att neka ett sådant partiellt avdrag enligt artikel 46.11 CIRC kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet i Tunisien, som är den stat där detta bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

Avtalet mellan EG och Libanon

- Huruvida artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon har direkt effekt (den sjunde frågan)

- 130 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjunde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon har direkt effekt och, med beaktande av artikel 33 i nämnda avtal, kan åberopas i det nationella målet.
- 131 Det kan konstateras att det i artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon anges att det, inom ramen för bestämmelserna i nämnda avtal och i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 33 och 34, inte får finnas några restriktioner mellan gemenskapen, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, när det gäller kapitalrörelser, och inte får förekomma någon diskriminering som grundar sig på deras medborgares nationalitet eller bostadsort eller på var kapitalet investeras. Nämnda artikel innefattar därmed, genom en klar och ovillkorlig formulering, en precis skyldighet avseende det resultat som ska uppnås, som en enskild kan åberopa vid en domstol för att begära att denna ska underlåta att tillämpa de bestämmelser som utgör hindret eller diskrimineringen eller att den i förhållande till den enskilde ska tillämpa den lagstiftning beträffande vilken underlåtenheten att tillämpa densamma har gett upphov till detta hinder eller denna diskriminering, utan att det i detta avseende krävs kompletterande tillämpningsåtgärder (se, analogt, dom av den 27 september 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punkt 34, och dom av den 27 september 2001, Barkoci och Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punkt 34).
- 132 Omfattningen av skyldigheten enligt artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon begränsas visserligen genom standstillregeln i artikel 33.1 i detta avtal. Ett sådant undantag hindrar emellertid inte att nämnda artikel 31 ger enskilda personer rättigheter som de kan åberopa inför domstol (se, analogt, dom av den 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 26).
- 133 Konstaterandet att artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon har direkt effekt motsägs inte av avtalets mål och syfte. Det ska nämligen understrykas att det genom avtalet mellan EG och Libanon, enligt lydelsen av dess artikel 1.1, upprättas en associering mellan gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan. Såsom följer av artikel 1.2 i detta avtal består dess mål bland annat i att fastställa villkoren för en gradvis liberalisering av handeln med kapital. Detta mål ger stöd för tolkningen att de kapitalrörelser som inte omfattas av tillämpningsområdet för standstillregeln i artikel 33.1 i nämnda avtal omfattas av en liberalisering från och med avtalets ikraftträdande.
- 134 Vad beträffar möjligheten att åberopa artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon i en sådan situation som den i det nationella målet, ska det visserligen noteras att enligt artikel 33.1 i detta avtal ska bestämmelserna i dess artikel 31 inte påverka tillämpningen av eventuella restriktioner mellan gemenskapen och Republiken Libanon vid tidpunkten för ikraftträdandet av detta avtal i fråga om kapitalrörelser mellan parterna i samband med direktinvesteringar, bland annat i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller medgivande av säkerheter för kapitalmarknaden.

- 135 Genom artikel 33.2 i avtalet mellan EG och Libanon begränsas emellertid räckvidden av standstillregeln i artikel 33.1 i detta avtal. I nämnda artikel 33.2 föreskrivs således att överföring till utlandet av investeringar som gjorts i Libanon av personer bosatta i gemenskapen eller i gemenskapen av personer bosatta i Libanon samt de vinster som härrör från dessa investeringar inte ska beröras.
- 136 Situationen i det nationella målet rör skattemässig behandling av utdelning till följd av direktinvesteringar som gjorts i Libanon av en person med hemvist i Portugal. Denna situation utgör således ett sådant fall som avses i artikel 33.2 i avtalet mellan EG och Libanon. Artikel 33.1 i avtalet utgör följaktligen inte hinder för att återropa dess artikel 31 i förevarande fall.
- 137 Av det ovan anförda följer att den sjunde frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon ska tolkas på så sätt att
- den har direkt effekt,
 - en sådan situation som den i det nationella målet, som rör skattemässig behandling av utdelning till följd av direktinvesteringar som gjorts i Libanon av en person med hemvist i Portugal, motsvarar det fall som avses i artikel 33.2 i detta avtal, varför artikel 33.1 i avtalet inte utgör hinder för att återropa dess artikel 31 i förevarande fall.
- Räckvidden av artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon (den åttonde, den nionde och den tionde frågan)
- 138 Den hänskjutande domstolen har ställt den åttonde, den nionde och den tionde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon, jämförd med artikel 85 i detta avtal, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning från sitt beskattningsunderlag, om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Libanon.
- 139 Såsom har konstaterats i punkt 48 ovan innebär den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet att dubbelbeskattning av den utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller undviks eller mildras om det vinstutdelande bolaget är etablerat i Portugal, medan så inte sker om det vinstutdelande bolaget är etablerat i Libanon.
- 140 Denna skillnad i behandling beroende på var kapitalet investeras kan avhålla bolag med hemvist i Portugal från att göra investeringar i bolag som är etablerade i Libanon. Eftersom kapitalinkomster från detta tredjeland skattemässigt behandlas mindre förmånligt än utdelning från bolag som är etablerade i Portugal, är aktier i bolag som är etablerade i Libanon nämligen mindre attraktiva för investerare med hemvist i Portugal än aktier i bolag som har sitt säte i denna medlemsstat (se, analogt, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 64, och dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 80).
- 141 Det ska erinras om att det av fast rättspraxis framgår att situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning med ursprung i ett tredjeland – med avseende på en sådan skatteordning som den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelad vinst – är jämförbar med situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning av inhemskt ursprung, i den mån de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattnings (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in*

the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62, och dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 84).

- 142 En sådan oförmånlig behandling är följaktligen i princip förbjuden enligt artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon.
- 143 Det ska även prövas huruvida, såsom begärts av den hänskjutande domstolen i den nionde frågan, artikel 85 i nämnda avtal medför att artikel 31 i detta avtal har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet.
- 144 Vad först avser artikel 85 a i avtalet mellan EG och Libanon, enligt vilken, vad beträffar direkt beskattning, ingen bestämmelse i detta avtal får ha till verkan att utsträcka de skatteförmåner som beviljats av någondera parten inom ramen för ett internationellt avtal eller en internationell överenskommelse som binder denna part, är det tillräckligt att påpeka följande. Det restriktionsförbud som konstaterats i de föregående punkterna i denna dom följer av avtalet mellan EG och Libanon i sig, och inte av en utvidgning av de förmåner som gäller enligt ett annat internationellt avtal eller en annan internationell överenskommelse. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 87 i sitt förslag till avgörande avser SECIL inte heller att utverka en förmån beviljad av Republiken Portugal enligt ett annat internationellt avtal eller en annan internationell överenskommelse.
- 145 Vad sedan avser artikel 85 b i avtalet mellan EG och Libanon, enligt vilken detta avtal inte får ha till verkan att hindra en part från att anta eller tillämpa åtgärder för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt, gör EU-domstolen följande bedömning. För att artikel 31 i nämnda avtal ska kunna bevara sin ändamålsenliga verkan, ska artikel 85 b i avtalet tolkas på så sätt att de åtgärder som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse är de som särskilt syftar till att undvika bedrägeri eller skatteflykt.
- 146 Såsom har angetts i punkt 61 ovan innebär den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet att möjligheten att få en skatteförmån som består i att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelning generellt utesluts när utdelningen erhålls från bolag som är etablerade i bland annat Libanon, utan att lagstiftningen specifikt syftar till att hindra beteenden som består i att åstadkomma rent konstlade upplägg, som inte har någon förankring i den ekonomiska verkligheten, i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas eller att erhålla en skatteförmån.
- 147 I den mån den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, inte hör till de åtgärder som syftar till att undvika bedrägeri eller skatteflykt, utgör situationen i nämnda mål inte ett sådant fall som avses i artikel 85 b i avtalet mellan EG och Libanon.
- 148 Det anges slutligen i artikel 85 c i avtalet mellan EG och Libanon att detta avtal inte får ha till verkan att hindra en part från att tillämpa sina relevanta skattebestämmelser på skattepliktiga personer som inte befinner sig i en identisk situation, särskilt vad gäller bostadsort. Såsom har påpekats i punkt 120 ovan görs det, för det första, i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte någon åtskillnad beroende på var den skattskyldiga personen, det vill säga det bolag som erhåller utdelning, har sin hemvist.
- 149 Det ska, för det andra, visserligen anmärkas att det faktum att ordet ”särskilt” används i artikel 85 c i avtalet mellan EG och Libanon innebär att åtskillnad som grundas på andra faktorer, däribland var den skattskyldiga personen investerar sitt kapital, kan omfattas av denna bestämmelse. Bestämmelsen ska emellertid jämföras med artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon, som förbjuder all diskriminering som, bland annat, grundar sig på var kapitalet investeras. Det ska följaktligen göras åtskillnad mellan skillnad i behandling som är tillåten enligt artikel 85 c i avtalet mellan EG och Libanon och diskriminering som inte omfattas av artikel 85 c och som är förbjuden enligt artikel 31 i detta avtal.

- 150 Det har i punkt 55 ovan preciserats att situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning med ursprung i ett tredjeland – med avseende på en sådan skatteordning som den som är aktuell i det nationella målet, vilken syftar till att undvika eller mildra dubbelbeskattning av utdelad vinst – är jämförbar med situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning av inhemskt ursprung, i den mån de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattnig.
- 151 Följaktligen utgör situationen i det nationella målet inte heller ett sådant fall som avses i artikel 85 c i avtalet mellan EG och Libanon.
- 152 Den nionde frågan ska därför besvaras på så sätt att artikel 85 i avtalet mellan EG och Libanon inte medför att artikel 31 i detta avtal har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet.
- 153 Den hänskjutande domstolen har ställt den tionde frågan för att få klarhet i huruvida den restriktiva behandlingen av den aktuella utdelningen likväl kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, bland annat på grund av att det mellan Republiken Portugal och Republiken Libanon inte finns någon ram för administrativt samarbete som motsvarar den som införts mellan medlemsstaterna genom direktiv 77/799, som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.
- 154 Övervägandena i punkterna 123–127 ovan kan överföras på undersökningen av avtalet mellan EG och Libanon. Det framgår av artikel 1 i detta avtal att dess mål är jämförbara med de mål som eftersträvas med avtalet mellan EG och Tunisien.
- 155 Avtalet mellan EG och Libanon innebär för övrigt inte att Republiken Libanon är skyldig att lämna upplysningar till de portugisiska myndigheterna. Övervägandena i punkterna 69–71 ovan kan därför överföras på bedömningen av huruvida restriktionen enligt artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon är motiverad.
- 156 EU-domstolen drar därför följande slutsats. Artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon ska tolkas på så sätt att
- en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Libanon – utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 31 i detta avtal,
 - artikel 85 i nämnda avtal inte medför att nämnda bestämmelse har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet,
 - ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från det mottagande bolagets beskattningsunderlag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av Republiken Libanon, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,

- ett beslut att neka sådant partiellt avdrag enligt artikel 46.11 CIRC kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet i Libanon, som är den stat där detta bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

De följer som tolkningen av artiklarna 63–65 FEUF och av avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon medför i det nationella målet

- 157 Det följer av svaret på den elfte och den tolfte frågan att ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från det mottagande bolagets beskattningsunderlag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 CIRC kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av det tredjeland där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt.
- 158 Om myndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist enligt bland annat avtalet mellan Portugal och Tunisien kan få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt, kan ett sådant tvingande skäl av allmänintresse följaktligen inte motivera en restriktion som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.
- 159 I den situationen kan Republiken Portugal inte heller åberopa artikel 64.1 FEUF. Avtalet mellan EG och Tunisien, vars artikel 34.1 har direkt effekt, utgör nämligen hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning, om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Tunisien. Denna lagstiftning utgör nämligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken, enligt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien, i princip är förbjuden såvitt avser direktinvesteringar och, i synnerhet, repatriering av vinst av dessa investeringar. En sådan restriktion är inte motiverad om de portugisiska skattemyndigheterna kan få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt.
- 160 Verkan av den ändring av de tillämpliga bestämmelserna som följer av att en sådan bestämmelse införts i avtalet mellan EG och Tunisien ska, såvitt avser möjligheten att åberopa nämnda artikel 64.1 FEUF, nämligen likställas med att det införts en ny lagstiftning som inte grundas på samma tankegångar som den befintliga lagstiftningen.
- 161 Det följer även av svaret på den första till den tionde, den elfte och den tolfte frågan att artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien och artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon utgör hinder för ett beslut att neka partiellt avdrag för utdelning från det mottagande bolagets beskattningsunderlag enligt artikel 46.11 CIRC, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där skattskyldigheten för de vinstutdelande bolagen i Tunisien och Libanon, som är de stater där dessa bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.
- 162 Under dessa omständigheter, och av de skäl som anförs i punkterna 87–90 och, i tillämpliga delar, i punkt 160 ovan, kan Republiken Portugal inte heller åberopa artikel 64.1 FEUF för att kunna fortsätta att tillämpa den lagstiftning som ovannämnda restriktion grundas på.

- 163 Det följer av rättspraxis att en medlemsstat, som tillämpar ett system för undvikande av dubbelbeskattning vid utdelning till personer med hemvist i landet från bolag med hemvist i landet, är skyldig enligt artikel 63 FEUF att behandla utdelning till personer med hemvist i landet från bolag som saknar hemvist i landet på ett likvärdigt sätt (se dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 60, och dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 38).
- 164 Det följer dessutom av rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 71 och där angiven rättspraxis).
- 165 Det enda undantaget från rätten till återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten avser det fallet att den skatt- eller avgiftsskyldige har övervältrat en felaktigt påförd skatt eller avgift direkt på ett annat rättssubjekt (se dom av den 6 september 2011, Lady & Kid m.fl., C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 18, och dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkterna 72 och 74).
- 166 EU-domstolen har för övrigt slagit fast att när en medlemsstat har tagit ut skatter eller avgifter i strid med unionsrätten har enskilda rätt till återbetalning, inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten, utan också av belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna, som har en direkt koppling till denna skatt (se dom av den 15 oktober 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 167 Av detta följer att de portugisiska myndigheterna är skyldiga att återbetala de belopp, jämte ränta, som har tagits ut i strid med artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34 i avtalet mellan EG och Tunisien och artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon.
- 168 Dessa belopp motsvarar skillnaden mellan det belopp som har betalats av SECIL och det belopp som bolaget skulle ha betalat, enligt artikel 46.1, 46.8 eller 46.11 CIRC, om, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utdelningarna från Ciments de Gabès och Ciments de Sibline hade betraktats som utdelningar från ett bolag som är etablerat i Portugal.
- 169 Den hänskjutande domstolens fråga om vilka följder som tolkningen av artiklarna 63–65 FEUF samt av avtalen mellan EG och Tunisien respektive mellan EG och Libanon medför i det nationella målet, ska följaktligen besvaras på så sätt att
- om myndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist kan få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt, utgör artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien hinder för ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag för utdelning från det mottagande bolagets beskattningsunderlag enligt artikel 46.1 eller 46.8 CIRC, utan att Republiken Portugal i detta avseende kan åberopa artikel 64.1 FEUF,
 - artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34.1 i avtalet mellan EG och Tunisien och artikel 31 i avtalet mellan EG och Libanon utgör hinder för ett beslut att neka partiellt avdrag för utdelning från det mottagande bolagets beskattningsunderlag enligt artikel 46.11 CIRC, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där skattskyldigheten för de vinstutdelande bolagen i Tunisien och Libanon, som är de stater där dessa bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa, utan att Republiken Portugal i detta avseende kan åberopa artikel 64.1 FEUF,

- de belopp som har uppburits i strid med unionsrätten ska återbetalas, jämte ränta, till den skattskyldige.

Rättegångskostnader

¹⁷⁰ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas på så sätt att

- ett bolag som är etablerat i Portugal och som erhåller utdelning från bolag vilka är etablerade i Tunisien respektive Libanon kan åberopa artikel 63 FEUF för att bestrida utdelningens skattemässiga behandling i denna medlemsstat, en behandling som grundas på en lagstiftning som inte har till ändamål att endast vara tillämplig på situationer där det mottagande bolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget,
- en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i ett tredjeland – utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF,
- ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från beskattningsunderlaget för erhållen utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 i Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (lagen om inkomstskatt för juridiska personer), i den lydelse som var i kraft år 2009, kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av det tredjeland där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,
- ett beslut att neka partiellt avdrag enligt artikel 46.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i nämnda lydelse, kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet, i den stat där det har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

2) Artikel 64.1 FEUF ska tolkas på så sätt att

- i den mån antagandet av det system med skatteförmåner för investeringar av avtalsrättslig karaktär som föreskrivs i artikel 41.5 b i Estatuto dos Benefícios Fiscais (föreskrifterna om skatteförmåner), i den lydelse som var i kraft år 2009, och av det system som föreskrivs i artikel 42 i dessa föreskrifter för utdelning från länder i Afrika där portugisiska är officiellt språk och från Östtimor inte har inneburit någon ändring av bestämmelserna om skattemässig behandling av utdelning från Tunisien respektive

Libanon, har det inte påverkat kvalificeringen av den uteslutna möjligheten till fullt eller partiellt avdrag för utdelning från bolag som är etablerade i dessa tredjeländer, som en ikraftvarande restriktion,

- en medlemsstat ska anses avstå från befogenheten enligt artikel 64.1 FEUF om den, utan att formellt upphäva eller ändra befintlig lagstiftning, ingår ett internationellt avtal, såsom ett associeringsavtal, som innehåller en bestämmelse, som har direkt effekt, om liberalisering av en av de kapitalkategorier som avses i nämnda artikel 64.1. Verkan av en sådan ändring av regelverket ska, såvitt avser möjligheten att åberopa artikel 64.1 FEUF, följaktligen likställas med att det införts en ny lagstiftning som inte grundas på samma tankegångar som den befintliga lagstiftningen.

3) Artikel 34.1 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, undertecknat i Bryssel den 17 juli 1995 och godkänt på Europeiska gemenskapens och Europeiska kol- och stålgemenskapens vägnar genom rådets och kommissionens beslut 98/238/EG, EKSG av den 26 januari 1998, ska tolkas på så sätt att

- den har direkt effekt och kan åberopas i en sådan situation som den i det nationella målet – i vilken ett bolag med hemvist i Portugal erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i Tunisien till följd av den direktinvestering som det mottagande bolaget gjort i det utdelande bolaget – för att bestrida den skattemässiga behandlingen av denna utdelning i Portugal,
- en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Tunisien – utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken, enligt artikel 34.1 i detta avtal, i princip är förbjuden såvitt avser direktinvesteringar och, i synnerhet, repatriering av vinst av dessa investeringar,
- artikel 89 i detta avtal inte medför att nämnda bestämmelse har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet,
- ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från det mottagande bolagets beskattningsunderlag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i den lydelse som var i kraft år 2009, kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,
- ett beslut att neka ett sådant partiellt avdrag enligt artikel 46.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i nämnda lydelse, kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet i Tunisien, som är den stat där detta bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

- 4) Artikel 31 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, undertecknat i Luxemburg den 17 juni 2002 och godkänt på Europeiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 2006/356/EG av den 14 februari 2006, ska tolkas på så sätt att
- den har direkt effekt,
 - en sådan situation som den i det nationella målet, som rör skattemässig behandling av utdelning till följd av direktinvesteringar som gjorts i Libanon av en person med hemvist i Portugal, motsvarar det fall som avses i artikel 33.2 i detta avtal, varför artikel 33.1 i avtalet inte utgör hinder för att åberopa dess artikel 31 i förevarande fall,
 - en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag får göra ett fullt eller partiellt avdrag för utdelning om utdelningen erhålls från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat, medan det inte får göra ett sådant avdrag om det utdelande bolaget har sin hemvist i Libanon – utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 31 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan,
 - artikel 85 i detta avtal inte medför att nämnda bestämmelse har en begränsad verkan i en sådan situation som den i det nationella målet,
 - ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag från det mottagande bolagets beskattningsunderlag för utdelning enligt artikel 46.1 respektive 46.8 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i den lydelse som var i kraft år 2009, kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om det visar sig vara omöjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist att få sådana upplysningar av Republiken Libanon, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt,
 - ett beslut att neka sådant partiellt avdrag enligt artikel 46.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i nämnda lydelse, kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där det utdelande bolagets skattskyldighet i Libanon, som är den stat där detta bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.
- 5) Vad beträffar de följder som tolkningen av artiklarna 63–65 FEUF samt av Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, och av Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, medför i det nationella målet, gäller att
- om myndigheterna i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist kan få sådana upplysningar av Republiken Tunisien, som är den stat där det vinstutdelande bolaget har sin hemvist, på grundval av vilka det kan kontrolleras att villkoret om det vinstutdelande bolagets skattskyldighet är uppfyllt, utgör artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34.1 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien,

å andra sidan, hinder för ett beslut att neka fullt eller partiellt avdrag för utdelning från det mottagande bolagets beskattningsunderlag enligt artikel 46.1 eller 46.8 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i den lydelse som var i kraft år 2009, utan att Republiken Portugal i detta avseende kan åberopa artikel 64.1 FEUF,

- artiklarna 63 och 65 FEUF samt artikel 34.1 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Tunisien, å andra sidan, och artikel 31 i Europa–Medelhavsavtalet om upprättande av en associering mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Republiken Libanon, å andra sidan, utgör hinder för ett beslut att neka partiellt avdrag för utdelning från det mottagande bolagets beskattningsunderlag enligt artikel 46.11 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, i nämnda lydelse, om denna bestämmelse kan tillämpas i situationer där skattskyldigheten för de utdelande bolagen i Tunisien och Libanon, som är de stater där dessa bolag har sin hemvist, inte kan kontrolleras, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa, utan att Republiken Portugal i detta avseende kan åberopa artikel 64.1 FEUF,
- de belopp som har uppburits i strid med unionsrätten ska återbetalas, jämte ränta, till den skattskyldige.

Underskrifter