



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. novembra 2016*

„Predhodno odločanje — Prosti pretok kapitala — Členi od 63 do 65 PDEU — Pridružitveni sporazum ES-Tunizija — Členi 31, 34 in 89 — Pridružitveni sporazum ES-Libanon — Členi 31, 33 in 85 — Davek od dohodkov pravnih oseb — Dividende, prejete od družbe s sedežem v državi članici družbe prejemnice — Dividende, prejete od družbe s sedežem v tretji državi, pogodbenici pridružitvenega sporazuma — Različno obravnavanje — Omejitev — Utemeljitev — Učinkovitost davčnega nadzora — Možnost sklicevanja na člen 64 PDEU pri Pridružitvenih sporazumih ES-Tunizija in ES-Libanon“

V zadevi C-464/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) z odločbo z dne 25. junija 2014, ki je prispela na Sodišče 8. oktobra 2014, v postopku

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

proti

Fazenda Pública,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalec) in F. Biltgen, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. novembra 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za družbo SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA R. Reigada Pereira in R. Camacho Palma, odvetnika,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Rebelo in J. Martins da Silva, agenti,
- za grško vlado K. Nasopoulou, agentka,
- za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson in L. Swedenborg, agenti,

* Jezik postopka: portugalsščina.

— za Evropsko komisijo G. Braga da Cruz in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. januarja 2016

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 in 64 PDEU ter členov 31, 34 in 89 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 28, str. 187, v nadaljevanju: Sporazum ES-Tunizija), ter členov 31, 33 in 85 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourggu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES) (UL 2006, L 143, str. 1, v nadaljevanju: Sporazum ES-Libanon).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (v nadaljevanju: SECIL) in Fazenda Pública (ministrstvo za finance, Portugalska) glede tega, katera davčna obravnava je določena za dividende, ki sta jih družbi s sedežem v Tuniziji oziroma Libanonu razdelili družbi SECIL, v davčnem letu 2009.

Pravni okvir

Sporazum ES-Tunizija

- 3 Člen 31 Sporazuma ES-Tunizija pod naslovom III tega sporazuma, naslovljenem „Pravica do ustanavljanja in opravljanja storitev“, določa:

„1. Pogodbenice se dogovorijo o razširitvi področja uporabe sporazuma, tako da se vključita pravica do ustanavljanja družb ene pogodbenice na ozemlju druge pogodbenice in liberalizacija storitev, ki jih družbe ene pogodbenice ponujajo prejemnikom storitev v drugi pogodbenici.

2. Pridružitveni svet bo izdelal priporočila, potrebna za izvajanje cilja iz odstavka 1.

Pri pripravi teh priporočil bo Pridružitveni svet upošteval izkušnje, ki so bile pridobljene z vzajemnim priznavanjem v zvezi z obravnavo države z največjimi ugodnostmi, in obveznosti posamezne pogodbenice v skladu s Splošnim sporazumom o trgovini s storitvami, priloženim Sporazumu o ustanovitvi STO (v nadaljnjem besedilu: GATS), in zlasti obveznosti iz njegovega člena V.

3. Pridružitveni svet bo najpozneje pet let po začetku veljavnosti tega sporazuma prvič preučil uresničitev tega cilja.“
- 4 Člen 34 tega sporazuma pod naslovom IV, naslovljenem „Določbe o plačilih, kapitalu, konkurenci in druge gospodarske določbe“, v poglavju I, naslovljenem „Tekoča plačila in pretok kapitala“, določa:

„1. Glede transakcij na kapitalnem računu Skupnost in Tunizija od začetka veljavnosti tega sporazuma zagotovita prosti pretok kapitala v zvezi z neposrednimi naložbami v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, kakor tudi likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.

2. Pogodbenice se med seboj posvetujejo z namenom olajšati in popolnoma liberalizirati pretok kapitala med Skupnostjo in Tunizijo, ko bodo izpolnjeni potrebni pogoji.“

- 5 Člen 89 istega sporazuma pod naslovom VIII, naslovljenem „Institucionalne, splošne in končne določbe“, določa:

„Nobena določba tega sporazuma ne bo povzročila:

- razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanjo zavezujoč,
- preprečitve, da pogodbenica sprejme ali uporabi kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom,
- izpodbijanja [oviranja] pravice pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezance, ki niso v enakem položaju, kar zadeva njihov kraj prebivanja [rezidentstva].“

Sporazum ES-Libanon

- 6 Člen 31 Sporazuma ES-Libanon pod naslovom IV tega sporazuma, naslovljenem „Določbe o plačilih, kapitalu, konkurenci in druge gospodarske določbe“, v poglavju 1, naslovljenem „Tekoča plačila in pretok kapitala“, določa:

„V okviru določb tega sporazuma in ob upoštevanju določb členov 33 in 34 med Skupnostjo na eni strani in Libanonom na drugi strani ni omejitev pretoka kapitala in ne diskriminacije na podlagi državljanstva ali stalnega bivališča njunih državljanov oziroma na podlagi kraja naložbe tega kapitala.“

- 7 Člen 33 navedenega sporazuma v istem poglavju tega sporazuma določa:

„1. Ob upoštevanju drugih določb tega sporazuma in drugih mednarodnih obveznosti Skupnosti in Libanona določbe členov 31 in 32 ne posegajo v uporabo omejitev, ki obstajajo med njima ob začetku veljavnosti tega sporazuma, glede pretoka kapitala med njima, ki vključuje neposredne naložbe, vključno v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejetje vrednostnih papirjev na kapitalske trge.

2. To pa ne vpliva na prenos naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti Skupnosti ali rezidenti Libanona v Skupnosti, v tujino in kakršen koli iz tega izhajajoč dobiček.“

- 8 Člen 85 istega sporazuma pod naslovom VIII tega sporazuma, naslovljenem „Institucionalne, splošne in končne določbe“, določa:

„V zvezi z neposrednim obdavčevanjem nobena določba tega sporazuma ne povzroči:

- (a) razširitve fiskalnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanjo zavezujoč;
- (b) preprečitve, da pogodbenica sprejme ali uporabi kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom,
- (c) izpodbijanja [oviranja] pravice pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezance, ki niso v enakem položaju, zlasti kar zadeva njihov kraj prebivanja [rezidentstva].“

Portugalsko pravo

- 9 Člen 46 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), ki je bil potrjen z Decreto-Lei n. 442-B/88 (uredba-zakon št. 442/B/88) z dne 30. novembra 1988 (Diário da República I, serija I-A, št. 277 z dne 30. novembra 1988), v različici, ki je veljala v letu 2009 (v nadaljevanju: CIRC), naslovljen „Odprava ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenega dobička“, je določal:

„1. Pri ugotavljanju obdavčljivega dobička gospodarskih družb ali družb po civilnem pravu, ki imajo gospodarsko obliko, zadrug in javnih podjetij s sedežem ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju, se izvzamejo dohodki, vključeni v davčno osnovo, ki ustrezajo razdeljenemu dobičku, če so izpolnjeni ti pogoji:

- (a) družba, ki razdeli dobiček, ima sedež ali dejansko upravo na istem ozemlju ter je zavezanica za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in ni oproščena tega davka oziroma je zavezanica za plačilo davka iz člena 7;
- (b) subjekt, ki je prejel dobiček, ni zajet v sistem davčne preglednosti iz člena 6;
- (c) subjekt, ki je prejel dobiček, ima neposredno kapitalsko udeležbo v družbi, ki deli dobiček, in sicer vsaj 10 % osnovnega kapitala oziroma v nabavni vrednosti vsaj 20.000.000 EUR in je to udeležbo neprekinjeno ohranjal v letu, preden je bil dobiček dan na razpolago, oziroma, če je to udeležbo pridobil pred manj kot enim letom, jo je ohranil toliko časa, kolikor je potrebno za dopolnitev tega obdobja.

[...]

5. Določbe odstavka 1 se uporabljajo tudi, kadar ima subjekt, ki je rezident na portugalskem ozemlju, delež osnovnega kapitala subjekta, ki je rezident druge države članice Evropske unije pod pogoji, navedenimi v tem odstavku, če oba subjekta izpolnjujeta zahteve iz člena 2 Direktive [Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147)].

[...]

8. Izvzem, na kateri napotuje odstavek 1, znaša zgolj 50 % dohodkov, vključenih v obdavčljiv dobiček, ki ustrezajo:

- (a) razdeljenemu dobičku, če ni izpolnjen noben od pogojev iz točk (b) in (c) istega odstavka, pa tudi dohodkom, ki jih družbenik pridobi na podlagi pogodbe o prenosu dividend, ki jih pridobi družba, če je v obeh primerih izpolnjen pogoj iz odstavka 1, točka (a);
- (b) dobičku, ki ga razdeli subjekt, ki je rezident druge države članice Evropske unije, če ta subjekt izpolnjuje pogoje, določene v členu 2 [Direktive 90/435] in ni izpolnjena nobena od zahtev, določenih v odstavku 1, točka (c).

9. Če pogoj o imetništvu minimalnega kapitala iz odstavka 1 pred iztekom obdobja enega leta, določenega v tem odstavku, ni več izpolnjen, se izvzem popravi v skladu s prejšnjim odstavkom ali odpravi brez poseganja v upoštevanje morebitnega odbitka davka zaradi dvojnega mednarodnega obdavčevanja v skladu s členom 85.

[...]

11. Izvzem iz odstavka 1 se zmanjša za 50 %, če dohodki izhajajo iz dobička, ki dejansko ni bil obdavčen, razen če je prejemnica finančni holding.

12. Za namen odstavkov 5 in 8(b) mora davčni zavezanec z izjavo, ki jo potrdijo in overijo pristojne davčne službe države članice Evropske unije rezidentstva, dokazati, da subjekt, v katerem ima kapital, in v primeru odstavka 6 subjekt prejemnik izpolnjujeta pogoje iz člena 2 [Direktive 90/435].“

10 Glede davčnih ugodnosti pri naložbah, ki izhajajo iz pogodbe, sklenjene med portugalsko državo in zadevnim subjektom, je Estatuto dos Benefícios Fiscais (ureditev davčnih ugodnosti) v različici, ki je veljala v letu 2009 (v nadaljevanju: EBF), v členu 41(5)(b) določal:

„5. Nosilcem naložbenih projektov, določenim v prejšnjem odstavku, je mogoče odobriti te davčne ugodnosti:

[...]

(b) Odprava ekonomskega dvojnega obdavčevanja pod pogoji, določenimi v členu 46 CIRC, v času trajanja pogodbe, kadar se naložba izvede kot ustanovitev ali prevzem tujih družb.“

11 Člen 42 EBF je določal:

„1. Izvzem iz člena 46(1) CIRC se uporablja za dobiček, ki ga hčerinske družbe, ki so rezidentke afriških držav, v katerih je uradni jezik portugalsščina, in Vzhodnega Timorja, razdelijo subjektom, ki so rezidenti, če so izpolnjeni ti pogoji:

(a) družba, ki prejme dobiček, je zavezana za plačilo [davka od dohodkov pravnih oseb] in plačila tega ni oproščena ter hčerinska družba je zavezana za plačilo davka od dohodka, ki je podoben [davku od dohodkov pravnih oseb], in plačila tega ni oproščena;

(b) subjekt, ki je prejel dobiček, ima vsaj dve leti neposredno udeležbo, ki predstavlja najmanj 25 % kapitala hčerinske družbe;

(c) razdeljeni dobiček izvira iz dobička hčerinske družbe, ki je bil obdavčen z dajatvijo, ne nižjo od 10 %, in ne izhaja iz dejavnosti, ki ustvarjajo pasivne dohodke, kot so zlasti licenčnine, kapitalski dobički in drugi dohodki iz vrednostnih papirjev, dohodki od nepremičnin, ki so zunaj države rezidentstva družbe, dohodki od zavarovalništva, ki izvirajo predvsem iz zavarovanja premoženja, ki je zunaj ozemlja rezidentstva družbe, ali zavarovanja oseb, ki ne prebivajo na tem ozemlju, in dohodki od transakcij v zvezi z bančno dejavnostjo, ki v prvi vrsti niso namenjene za trg tega ozemlja.

2. Za namene predhodnega odstavka mora imeti subjekt z udeležbo, ki je zavezan za [plačilo davka od dohodkov pravnih oseb], dokaze, da so pogoji, od katerih je odvisen odbitek, izpolnjeni.“

Konvencija Portugalska-Tunizija

12 Člen 10 Konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov na dohodek, sklenjene med Republiko Portugalsko in Republiko Tunizijo, ki je bila podpisana 24. februarja 1999 v Lizboni (v nadaljevanju: Konvencija Portugalska-Tunizija), določa:

„1. Dividende, ki jih družba rezidentka države pogodbenice izplača rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej zadnji državi.

2. Vendar je te dividende mogoče obdavčiti tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplača dividende, v skladu z zakonodajo te države, vendar če je oseba, ki dobi dividende, dejanski upravičenec, tako določen davek ne preseže 15 % bruto zneska dividend. Pristojni organi držav pogodbenic s skupnim sporazumom določijo, kako se te omejitve uporabljajo. Ta odstavek ne vpliva na obdavčenje dobička družbe, iz katerega se izplačajo dividende.“

13 Člen 22(1) Konvencije Portugalska-Tunizija določa:

„Če rezident države pogodbenice prejme dohodke, ki jih je mogoče v skladu s to konvencijo obdavčiti v drugi državi pogodbenice, prvonavedena država od davka od dohodka tega rezidenta odbije znesek, enak davku od dohodka, plačanemu v tej drugi državi. Odbiti znesek pa v nobenem primeru ne bo smel presegati tistega dela davka od dohodka, ki je bil izračunan pred odbitkom in ustreza dohodkom, ki se lahko obdavčijo v tej drugi državi.“

14 Člen 25 te konvencije se nanaša na izmenjavo informacij in zlasti določa, da pristojni organi držav pogodbenic izmenjujejo informacije, ki so potrebne za uporabo določb navedene konvencije in določb zakonodaje držav pogodbenic o davkih iz iste konvencije, med katerimi je davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: IRC).

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Družba SECIL je delniška družba, ki opravlja dejavnost proizvodnje cementa, s sedežem na Portugalskem in zanjo v tej državi velja sistem obdavčitve za skupine družb.

16 Družba SECIL je januarja 2000 pridobila delež v osnovnem kapitalu družbe Société des Ciments de Gabès SA (v nadaljevanju: Ciments de Gabès) s sedežem v Tuniziji. Družba SECIL je v letu 2009 imela 52.923 delnic te družbe, kar je predstavljajo 98,72 % osnovnega kapitala družbe Ciments de Gabès.

17 Družba SECIL je maja 2002 pridobila delež v osnovnem kapitalu družbe Ciments de Sibline SAL s sedežem v Libanonu. Družba SECIL je v letu 2009 imela 51,05 % osnovnega kapitala te družbe, in sicer 28,64 % tega kapitala je imela neposredno, 22,41 % pa posredno.

18 Družba SECIL je v letu 2009 od družbe Ciments de Gabès prejela dividende v znesku 6.288.683,39 EUR, od družbe Ciments de Sibline pa v znesku 2.022.478,12 EUR. Družba SECIL je kot IRC prijavila ta zneska za davčno leto 2009. Tako prejete dividende so bile obdavčene na Portugalskem, kjer niso bile predmet nobenega mehanizma odprave ali zmanjševanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja.

19 Družba SECIL je pri Director de Finanças de Setúbal (direktorju za finance mesta Setúbal) 29. maja 2012 vložila pritožbo v upravnem postopku, katere predmet je bila obrnjena obveznost glede IRC za davčno leto 2009 in v kateri se je zatrjevalo, da davek, ki bremeni dividende, ki sta jih razdelili družbi Ciments de Gabès in Ciments de Sibline, ni zakonit, ker je bila s portugalsko ureditvijo izključena uporaba pravil v zvezi z odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja in s tem kršen Sporazum ES-Tunizija in Sporazum ES-Libanon ter Pogodba DEU.

20 Ta pritožba iz upravnega postopka je bila zavrnjena z odločbo z dne 10. oktobra 2012.

21 Družba SECIL je zoper to odločbo o zavrnitvi pri Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) vložila tožbo, v kateri je v bistvu trdila, da so kršeni Sporazum ES-Tunizija, Sporazum ES-Libanon ter člena 49 in 63 PDEU, ker se za dividende, ki sta jih razdelili družbi Ciments de Gabès in Ciments de Sibline, ni uporabil sistem za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja, ki je v davčnem letu 2009 veljal na Portugalskem.

22 V teh okoliščinah je Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni, Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je člen 31 Sporazuma [ES-Tunizija] jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe pravice do ustanavljanja?
2. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica pravice do ustanavljanja iz tega člena to, da se, kot trdi tožeča stranka, za dividende, ki jih je prejela od svoje hčerinske družbe v Tuniziji, uporabi mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC, sicer se šteje, da je ta pravica kršena?
3. Ali je člen 34 Sporazuma [ES-Tunizija] jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala, pri čemer je treba šteti, da je naložba tožeče stranke z njim zajeta?
4. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica prostega pretoka kapitala iz tega člena to, da je treba, kot trdi tožeča stranka, za dividende, ki jih je prejela od svoje hčerinske družbe v Tuniziji, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC?
5. Ali je pritrdilen odgovor na zgoraj navedena vprašanja odvisen od določb člena 89 Sporazuma [ES-Tunizija]?
6. Ali je uporaba omejitev za dividende, ki jih je razdelila družba [Ciments de Gabès], upravičena, glede na to, da s Tunizijo ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve [UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63]?
7. Ali so določbe člena 31 Sporazuma [ES-Libanon] v povezavi z njegovim členom 33(2) jasen, natančen in nepogojen predpis, ki se zato uporablja neposredno in na njegovi podlagi obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala?
8. Če je odgovor pritrdilen, ali je posledica prostega pretoka kapitala iz tega člena to, da je treba, kot trdi tožeča stranka, za dividende, ki jih je prejela od svojega hčerinske družbe v Libanonu, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz člena 46(1) CIRC?
9. Ali je pritrdilen odgovor na zgoraj navedeni vprašanji odvisen od določb člena 85 [ES-Libanon]?
10. Ali je uporaba omejitev za dividende, ki jih je razdelila družba [Ciments de Sibline], upravičena, glede na to, da z Libanonom ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive 77/799?
11. Ali se v obravnavanem primeru uporabljajo določbe člena 56 ES (postal člen 63 PDEU) in, če se, ali iz prostega pretoka kapitala, zagotovljenega v tem členu, izhaja, da je treba za dividende, ki sta jih družbi [Société des Ciments de Gabès] in [Ciments de Sibline] izplačali [SECIL] v letu 2009, uporabiti mehanizem polnega izvzema iz odstavka 1 člena 46 CIRC ali mehanizem delnega izvzema iz odstavka 8 tega člena?
12. Tudi če bi se štelo, da obravnavani primer spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala, ali je upravičeno, da se mehanizma odprave/zmanjšanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja, ki sta bila tedaj zagotovljena v portugalskem zakonu, ne uporabita, ker s Tunizijo in Libanonom ne obstaja noben okvir za sodelovanje iz Direktive 77/799?
13. Ali določbe klavzule *standstill* iz člena 57(1) ES (člen 64 PDEU) nasprotujejo uporabi prostega pretoka kapitala s posledicami, ki jih navaja tožeča stranka?

14. Ali se klavzula *standstill* iz člena 57(1) ES (postal člen 64 PDEU) ne sme uporabiti, ker je bil medtem uveden sistem davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe iz člena 41(5)(b) EBF in sistem iz člena 42 EBF za dividende z izvorom v afriških državah, v katerih je uradni jezik portugalsščina, in v Vzhodnem Timorju?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 23 Predložitveno sodišče s postavljenimi vprašanji v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala ter določbe Sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon razlagati tako, da nasprotujejo temu, kako so bile na Portugalskem davčno obravnavane dividende, ki so jih družbe s sedežem v tretjih državah, in sicer v Republiki Tuniziji in Libanonski republiki, razdelile družbi s sedežem na Portugalskem.
- 24 V zvezi s tem je glede pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami Sodišče že razsodilo, da člen 63(1) PDEU vsebuje jasno in nepogojno prepoved, ki ne potrebuje nobenega izvedbenega ukrepa in ki posameznikom podeljuje pravice, ki jih lahko uveljavljajo pred sodiščem (sodbi z dne 14. decembra 1995, Sanz de Lera in drugi, C-163/94, C-165/94 in C-250/94, EU:C:1995:451, točki 41 in 47, in z dne 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 21). Na to določbo v povezavi s členoma 64 in 65 PDEU se je torej mogoče sklicevati pred nacionalnim sodiščem in ta določba lahko pripelje do neuporabe nacionalnih pravil, ki so z njimi v nasprotju, ne glede na kategorijo spornega pretoka kapitala (sodba z dne 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 27, in sklep z dne 4. junija 2009, KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 in C-499/07, EU:C:2009:339, točka 66 in navedena sodna praksa).
- 25 Zato je treba, prvič, razložiti člena 63 in 65 PDEU, da bi se najprej ugotovilo, ali položaj, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, spada na področje uporabe prostega pretoka kapitala in ali lahko družba, ki je prejemnica zadevnih dividend, uveljavlja člen 63 PDEU, da bi izpodbila to, kako se davčno obravnava dividende, ki jih je ta prejela od družb s sedežem v Tuniziji in Libanonu. Če je odgovor pritrdilen, bi bilo treba nato najprej preveriti, ali obravnava, določena za dividende, ki so razdeljene navedeni družbi prejemnici, pomeni omejitev v smislu člena 63 PDEU ter nato glede na primer presoditi, ali je lahko taka omejitev eventualno upravičena.
- 26 Najprej je treba torej preučiti enajsto in dvanajsto vprašanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče.
- 27 Če bi bilo treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni obravnavi, kakršna je na Portugalskem določena za dividende z izvorom v Tuniziji in Libanonu, bi bilo treba preveriti, drugič, ali se lahko ta država članica sklicuje na odstopanje iz člena 64(1) PDEU in tako preučiti trinajsto in štirinajsto vprašanje, ki se nanašata na razlago člena 64 PDEU. V zvezi s tem je treba zlasti preveriti, ali je sklenitev sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon s strani Portugalske republike lahko imela posledice v zvezi z možnostjo, dano tej državi članici s členom 64(1) PDEU.
- 28 Tretjič, če bi bilo treba iz razlage člena 64 PDEU ugotoviti, da je sklenitev sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon s strani Portugalske republike lahko imela posledice v zvezi z možnostjo, ki je tej državi dana s členom 64(1) PDEU, bi bilo treba preučiti vprašanja od prvega do desetega, ki se nanašajo na razlago določb sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon, da bi se ugotovilo, ali se je mogoče na te določbe sklicevati v postopku v glavni stvari.
- 29 Četrtoč, na vprašanja predložitvenega sodišča bo treba odgovoriti tako, da se pojasnijo posledice razlage členov od 63 do 65 PDEU ter sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon za postopek v glavni stvari.

Razlaga členov 63 in 65 PDEU

- 30 Predložitveno sodišče z enajstim in dvanajstim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali položaj, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, spada na področje uporabe člena 63 PDEU in, če je odgovor pritrdilen, ali je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko družba rezidentka zadevne države članice iz svoje davčne osnove izvzame dividende, ki ji jih je razdelila družba rezidentka iste države članice, ne sme pa izvzeti dividend, ki ji jih je razdelila družba rezidentka tretje države.

Uporaba člena 63 PDEU

- 31 Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča lahko za davčno obravnavo dividend veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala. Za ugotovitev, ali se za neko nacionalno zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbi z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točki 89 in 90 ter navedena sodna praksa, in z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 25).
- 32 Nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (sodba z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 91 in navedena sodna praksa).
- 33 Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, uporabljeno izključno kot denarno naložbo brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 92).
- 34 Sodišče je že razsodilo, da v okoliščinah, ki se nanašajo na davčno obravnavanje dividend, ki izvirajo iz tretje države, preučitev namena nacionalne zakonodaje zadostuje za presojo, ali davčno obravnavanje takih dividend spada na področje določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 35 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da je treba nacionalno zakonodajo v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend, ki se ne uporablja izključno za položaje, v katerih obvladujoča družba odločilno vpliva na družbo, ki razdeljuje dividende, preučiti glede na člen 63 PDEU. Družba s sedežem v državi članici se lahko torej ne glede na obseg udeležbe, ki jo ima v družbi razdeljevalki dividend, ustanovljeni v tretji državi, sklicuje na to določbo, da bi izpodbijala zakonitost take zakonodaje (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 36 V obravnavanem primeru so družbe s sedežem ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju na podlagi člena 46 CIRC upravičene do tega, da iz svoje davčne osnove izvzamejo dividende, če so jih razdelile družbe s sedežem ali dejansko upravo na tem ozemlju, in ki so poleg tega davčne zavezanke za davek od dohodkov pravnih oseb in niso oproščene tega davka.
- 37 V skladu s členom 46(1) CIRC gre za polni izvzem, če upravičeni subjekt ni zajet v sistem davčne preglednosti iz člena 6 tega zakona in če ima neposredno kapitalsko udeležbo v družbi, ki deli dobiček, in sicer vsaj 10 % osnovnega kapitala oziroma v nabavni vrednosti vsaj 20.000.000 EUR, ta

udeležba pa mora biti neprekinjeno ohranjena v letu, preden je bil dobiček dan na razpolago, oziroma, če je to udeležbo pridobil pred manj kot enim letom, je ohranjena toliko časa, kolikor je potrebno za dopolnitev tega obdobja.

- 38 Če pogoja iz člena 46(1) CIRC o davčni preglednosti in kapitalski udeležbi v družbi razdeljevalki nista izpolnjena, ima družba, ki je prejela dividende, na podlagi člena 46(8) CIRC pravico do izvzema, ki ustreza 50 % dohodkov, ki so vključeni v obdavčljivi dobiček.
- 39 Taka ureditev, v kateri za delni izvzem ni določen nikakršen prag o udeležbi v družbi, ki razdeljuje dividende, in v kateri je za upravičenost do polnega izvzema določen prag, ki je 10 % osnovnega kapitala v družbi razdeljevalki oziroma je nabavna vrednost deleža 20.000.000 EUR, se uporablja za dividende, ki jih prejme družba rezidentka na podlagi udeležbe, s katero je uvedeno odločilno vplivanje na odločitve družbe razdeljevalke navedenih dividend in ki omogoča odločanje o njenih dejavnostih, in za dividende, prejete na podlagi udeležbe, s katero ni uvedeno tako vplivanje.
- 40 Predvsem glede pogojev o pridobitvi polnega izvzema je Sodišče že razsodilo, da prag 10 % sicer omogoča, da se s področja uporabe davčne ugodnosti izključijo naložbe, vložene izključno kot finančne naložbe, ne da bi bil njihov namen vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, vendar ta prag ne povzroči, da se izvzem uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih (sodba z dne 11. septembra 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, točki 34 in 35). Sodišče je namreč menilo, da delež takega obsega ne pomeni nujno, da ima imetnik tega deleža odločilen vpliv na odločitve družbe, katere delničar je (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, točka 22, in z dne 11. septembra 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 35).
- 41 Namen zakonodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, ni, da se uporablja izključno za položaje, v katerih ima družba prejemnica odločilen vpliv na družbo razdeljevalko, zato je treba šteti, da je položaj, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, zajet s členom 63 PDEU o prostem pretoku kapitala.
- 42 Poudariti je treba tudi, da je treba preprečiti – ker se s Pogodbo svoboda ustanavljanja ne razširja na tretje države – da bi razlaga člena 63(1) PDEU v zvezi z odnosi s temi državami omogočala, da bi jo izkoristili gospodarski subjekti, ki ne spadajo na krajevno področje uporabe svobode ustanavljanja (sodbi z dne 11. septembra 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 53 in navedena sodna praksa, in z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 31).
- 43 Ta nevarnost pa ne obstaja v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, saj zadevna ureditev ne vključuje pogojev za dostop do trga tretje države družbi rezidentki Portugalske ali do trga države članice družbi tretje države, temveč se nanaša le na davčno obravnavanje dividend, ki so posledica naložb, ki jih je v družbo razdeljevalko vložila družba, ki je te dividende prejela.
- 44 V položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, zato družba s sedežem na Portugalskem, ki prejme dividende družb s sedežem v Tuniziji oziroma Libanonu, lahko uveljavlja člen 63 PDEU, da bi izpodbila davčno obravnavanje, ki je v tej državi članici določeno za te dividende in ki temelji na ureditvi, katere namen ni uporaba izključno v položajih, v katerih ima družba prejemnica odločilen vpliv na družbo razdeljevalko.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

- 45 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrčali naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrčali rezidente te države članice, da to storijo v drugih državah (sodba z dne 10. februarja 2011, *Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 46 Za ugotovitev, ali pomeni nacionalna zakonodaja, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, omejitev pretoka kapitala, je treba poudariti – kot je že bilo pojasnjeno v točkah od 36 do 38 te sodbe – da če družba s sedežem ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju prejme dividende, ki jih je razdelila družba s sedežem ali dejansko upravo na istem ozemlju, in če je družba razdeljevalka poleg tega davčna zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb in ni oproščena tega davka, lahko družba prejemnica te dividende izvzame iz svoje davčne osnove. Glede na pogoje iz člena 46(1)(b) in (c) CIRC gre za polni ali delni izvzem. Na podlagi člena 46(11) CIRC je izvzem iz člena 46(1) poleg tega zmanjšan na 50 %, če dohodki, ki izhajajo iz dobička, dejansko niso bili obdavčeni.
- 47 Družbe, ki imajo sedež ali dejansko upravo na portugalskem ozemlju in ki prejmejo dividende od družb s sedežem ali dejansko upravo v tretjih državah, kakršni sta Republika Tunizija in Libanonska republika, pa so glede prejetih dividend zavezane za plačilo IRC po zakonski stopnji.
- 48 Tako se ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, ki jih je prejela družba rezidentka, odpravi oziroma zmanjša, kadar ima družba, ki je razdelila dividende, sedež na Portugalskem, kar se pa ne zgodi, kadar ima ta družba sedež v tretji državi, kakršna je Republika Tunizija ali Libanonska republika.
- 49 V zvezi s tem ni sporno, da se s Konvencijo Portugalska-Tunizija ne preprečuje takega manj ugodnega obravnavanja. Namen te konvencije je namreč zgolj zmanjšati učinke dvojnega obdavčevanja pri družbi rezidentki, prejemnici dividend, iz naslova davka na dividende, pobranega v državi rezidentstva družbe razdeljevalke. Ta konvencija ne določa sistema preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, ki za družbo prejemnico izhaja iz obdavčitve družbe razdeljevalke na podlagi dobička, ki služi za plačilo dividend. Med Republiko Portugalsko in Libanonsko republiko ni bila sklenjena nikakršna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 50 Ta razlika v obravnavanju bi lahko družbe rezidentke Portugalske odvrčala od vlaganja svojega kapitala v družbe s sedežem v tretjih državah, kakršni sta Republika Tunizija in Libanonska republika. Ker je dobiček iz kapitala, ki ima vir v tretjih državah, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem na Portugalskem, so delnice družb s sedežem v tretjih državah za vlagatelje, ki so rezidenti Portugalske, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 64, in z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 80).
- 51 Ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države, pomeni omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU.

Obstoj utemeljitve

- 52 Na podlagi člena 65(1)(a) PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na rezidentstvo ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.
- 53 To določbo je treba glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj rezidentstva ali glede na državo, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo. Izjema, določena v členu 65(1)(a) PDEU, je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v členu 65(1) PDEU, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (sodba z dne 10. aprila 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, točki 55 in 56 ter navedena sodna praksa).
- 54 Razlikovati je treba torej med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je prepovedana s členom 65(3) PDEU. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se mora različno obravnavanje – da bi bilo mogoče nacionalno davčno zakonodajo, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala – nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodba z dne 10. maja 2012, *Santander Asset Management SGIIC* in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 23 ter navedena sodna praksa).
- 55 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je, kar zadeva davčno pravilo, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, katerega namen je odprava ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme dividende, ki izvirajo iz tretje države, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 84 ter navedena sodna praksa).
- 56 Ta omejitev je zato lahko upravičena zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru mora biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne sme presehati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 57 V zvezi s tem portugalska in švedska vlada trdita, da je taka omejitev upravičena z nujnostjo za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in za preprečevanje davčnih goljufij. Obstoječe možnosti portugalskih davčnih organov, da pridobijo informacije, potrebne, da se prepričajo, ali so izpolnjeni zahtevani pogoji za upravičenost do zadevne davčne ugodnosti, bi bile namreč omejene, ker med Republiko Portugalsko na eni strani in Republiko Tunizijo oziroma Libanonsko republiko na drugi ni okvira za upravno sodelovanje, enakovrednega tistemu, ki je bil med državami članicami vzpostavljen z Direktivo 77/799 in je veljal v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari. Klavzula o izmenjavi informacij iz Konvencije Portugalska-Tunizija naj ne bi bila zavezujoča in nikakršna tovrstna konvencija naj ne bi bila sklenjena med Republiko Portugalsko in Libanonsko republiko.
- 58 Iz sodne prakse je razvidno, da je nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih svoboščin o prostem pretoku, tako boj proti davčni utaji (glej zlasti sodbo z dne 11. oktobra 2007, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, točka 81) kot tudi nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora (glej zlasti sodbi z dne 18. decembra 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 55, in z dne 5. julija 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, točka 36 ter navedena sodna praksa).

- 59 Prvič, glede trditev o nujnosti preprečevanja davčne goljufije iz sodne prakse izhaja, da je lahko nacionalni ukrep, ki omejuje prosti pretok kapitala, upravičen z nujnim razlogom v splošnem interesu, če se nanaša izključno na povsem umetne konstrukte brez gospodarske osnove, katerih edini namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati od dobička, ustvarjenega z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, točka 89, in z dne 3. oktobra 2013, C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, točka 34 ter navedena sodna praksa).
- 60 V tem kontekstu zgolj okoliščina, da je družba razdeljevalka v tretji državi, ne more pomeniti podlage za splošno domnevo o davčni goljufiji in upravičevati ukrepa, ki posega v izvajanje temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo (glej po analogiji sodbo z dne 19. julija 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, točka 32 ter navedena sodna praksa).
- 61 V obravnavanem primeru je z davčno zakonodajo, obravnavano v postopku v glavni stvari, na splošno izključena možnost za odpravo ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, če te dividende razdelijo družbe s sedežem v tretjih državah, ne da bi se posebej upoštevalo preprečevanje ravnanj, s katerimi se vzpostavljajo povsem umetni konstrukti brez gospodarske osnove, katerih namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati, ali pridobiti davčno ugodnost.
- 62 V teh okoliščinah omejitve prostega pretoka kapitala ni mogoče upravičiti z razlogi o nujnosti preprečevanja davčnih goljufij in davčnega izogibanja.
- 63 Drugič, glede nujnosti, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, je treba navesti, da so pretoki med državami članicami in tretjimi državami del pravnega okvira, ki se razlikuje od tistega, ki velja v Uniji, in da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 129), ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, in z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (sodba z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točki 65 in 66).
- 64 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da lahko država članica, kadar je uporaba bolj ugodnega davčnega sistema v ureditvi te države članice odvisna od izpolnitve pogojev, kar je mogoče preveriti le s pridobitvijo podatkov pristojnih organov tretje države, načeloma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te tretje države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti te podatke (sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 63 ter navedena sodna praksa).
- 65 V obravnavanem primeru je iz člena 46(1)(a) CIRC razvidno, da kadar imata družba razdeljevalka in družba prejemnica dividend sedež na Portugalskem, je odobren polni izvzem dividend iz davčne osnove, če je družba razdeljevalka zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ali davka iz člena 7 CIRC. Da bi bilo mogoče dodeliti ugodnost delnega izvzema mora biti na podlagi člena 46(8) CIRC izpolnjen tudi pogoj zavezanosti za davek družbe razdeljevalke, če pogoji, ki veljajo za družbo prejemnico in ki so določeni v členu 46(1)(b) in (c) CIRC, niso izpolnjeni.
- 66 Mogoče je torej šteti, da je ugodnost polnega ali delnega izvzema, določena v odstavku 1 oziroma odstavku 8 člena 46 CIRC, odvisna od pogoja zavezanosti za davek družbe razdeljevalke, pri čemer morajo imeti davčni organi možnost, da preverijo, ali je ta pogoj izpolnjen.

- 67 V zvezi s tem je v členu 25, naslovljenem „Izmenjava informacij“, Konvencije Portugalska-Tunizija zlasti določeno, da pristojni organi držav pogodbenic izmenjujejo informacije, ki so potrebne za uporabo določb te konvencije in določb zakonodaje držav pogodbenic o davkih iz navedene konvencije, med katerimi je IRC.
- 68 Predložitveno sodišče mora preučiti, ali je portugalskim davčnim organom na podlagi obveznosti iz Konvencije Portugalska-Tunizija omogočeno, da od Republike Tunizije pridobijo informacije, s katerimi bi lahko preverili, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe razdeljevalke dividend izpolnjen. Če je odgovor pritrdilen, omejitve, ki izhaja iz zavrnitve priznanja polnega oziroma delnega izvzema, določenega v odstavku 1 oziroma odstavku 8 člena 46 IRV, ni mogoče upravičiti z nujnostjo, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora.
- 69 Med Republiko Portugalsko in Libanonsko republiko – kot pojasnjuje predložitveno sodišče – ni bila sklenjena nikakršna konvencija o medsebojni pomoči, zato je mogoče zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema, določenega v odstavku 1 oziroma odstavku 8 člena 46 CIRC, upravičiti z nujnostjo, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, če se pridobitev informacij iz Libanonske republike, s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe razdeljevalke dividend izpolnjen, izkaže za nemogočo.
- 70 Poudariti pa je treba tudi, da je na podlagi člena 46(11) CIRC izvzem iz člena 46(1) tega zakona zmanjšan na 50 %, če dohodki izhajajo iz dobička, ki dejansko ni bil obdavčen, razen če je prejemnica finančni holding.
- 71 Predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava, mora ugotoviti, ali je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih ni mogoče preveriti zavezanosti za davek v državi rezidentstva družbe razdeljevalke. Če je odgovor pritrdilen, se ni mogoče sklicevati na nujni razlog v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, da bi se upravičila omejitev, ki izhaja iz zavrnitve priznanja delnega izvzema, določenega v členu 46(11) CIRC, glede dividend, ki imajo vir v Tuniziji in Libanonu.
- 72 Glede na vse preudarke je treba na enajsto in dvanajsto vprašanje odgovoriti, da je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da:
- družba s sedežem na Portugalskem, ki prejme dividende družb s sedežem v Tuniziji oziroma Libanonu, lahko uveljavlja člen 63 PDEU, da bi izpodbila davčno obravnavanje, ki v tej državi članici velja za te dividende in ki temelji na ureditvi, katere namen ni uporaba izključno v položajih, v katerih ima družba prejemnica odločilen vpliv na družbo razdeljevalko;
 - ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države, pomeni omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU;
 - je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove na podlagi člena 46(1) in (8) CIRC mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od tretje države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek zadnjenavedene družbe izpolnjen;

— zavrnitve priznanja delnega izvzema na podlagi člena 46(11) CIRC ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

Razlaga člena 64 PDEU

- 73 Predložitveno sodišče s trinajstim in štirinajstim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 64(1) PDEU razlagati tako, da je ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, v delu, v katerem pomeni omejitev pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU, dovoljena kot omejitev, ki je veljala na dan 31. decembra 1993 v smislu člena 64(1) PDEU.
- 74 Na podlagi člena 64(1) PDEU določbe člena 63 ne posegajo v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe, tudi naložbe v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali na sprejem vrednostnih papirjev na trge kapitala.
- 75 Čeprav Pogodba ne opredeljuje pojma „neposredne naložbe“, pa je bil ta opredeljen v nomenklaturi pretoka kapitala v Prilogi I k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (člen, ki je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10). Iz naštevanja „neposrednih naložb“ v prvem delu te nomenklature in s tem povezanih pojasnil, izhaja, da se ta pojem nanaša na naložbe vseh vrst fizičnih ali pravnih oseb, ki so namenjene vzpostavitvi ali ohranjanju trajnih in neposrednih povezav med osebo, ki je zagotovila kapital, in podjetjem, ki je dobilo na razpolago kapital za izvajanje gospodarske dejavnosti (sodba z dne 24. maja 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa).
- 76 Kot potrjujejo pojasnila, navedena v prejšnji točki te sodbe, glede udeležbe v novih ali obstoječih podjetjih, ustanovljenih kot delniških družbah, cilj vzpostavitve ali ohranjanja trajnih gospodarskih povezav predpostavlja, da delnice svojemu imetniku dajejo, bodisi na podlagi določb nacionalne zakonodaje, ki se nanaša na delniške družbe, bodisi drugače, možnost, da učinkovito sodeluje pri upravljanju te družbe ali njenem nadzoru (sodba z dne 24. maja 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, točka 35 in navedena sodna praksa).
- 77 V skladu s sodno prakso omejitve pretoka kapitala, ki vključuje ustanavljanje ali neposredne naložbe, v smislu člena 64(1) PDEU ne zajemajo le nacionalnih ukrepov, ki – kadar se uporabljajo za pretok kapitala v tretje države ali iz njih – omejujejo ustanavljanje ali naložbe, ampak tudi tiste, ki omejujejo izplačila dividend, ki iz njih izhajajo (sodba z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 103 in navedena sodna praksa).
- 78 Iz tega sledi, da se za tako omejitev pretoka kapitala, kot je manj ugodno davčno obravnavanje tujih dividend, uporablja člen 64(1) PDEU, ker se omejitev nanaša na prevzem deležev z namenom vzpostavitve ali ohranjanja trajnih in neposrednih gospodarskih povezav med delničarjem in zadevno družbo, ki delničarju omogočajo, da učinkovito sodeluje pri upravljanju te družbe ali njenem nadzoru (sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 185, in z dne 24. maja 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, točka 37).

- 79 V obravnavanem primeru se postopek v glavni stvari nanaša, prvič, na davčno obravnavanje dividend, ki jih je razdelila družba Ciments de Gabès in ki se nanašajo na deleže, ki predstavljajo 98,72 % osnovnega kapitala družbe razdeljevalke. S tako udeležbo ima delničar možnost učinkovitega sodelovanja pri upravljanju družbe razdeljevalke ali njenem nadzoru, zato je to udeležbo torej mogoče šteti za neposredno naložbo.
- 80 Drugič, postopek v glavni stvari se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki jih je razdelila družba Ciments de Siblaine, v kateri ima družba prejemnica neposredno 28,64 % osnovnega kapitala. S tako udeležbo bi delničar tudi lahko imel možnost – kar preveri predložitveno sodišče – učinkovitega sodelovanja pri upravljanju družbe razdeljevalke ali njenem nadzoru, zato bi bilo torej to udeležbo mogoče šteti za neposredno naložbo.
- 81 Iz sodne prakse je razvidno, da pojem „omejitve, ki veljajo na dan 31. decembra 1993“, predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Če bi bilo drugače, bi država članica lahko namreč kadar koli ponovno uvedla omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki so v nacionalnem pravnem redu veljale na dan 31. decembra 1993, a niso bile ohranjene (sodba z dne 18. decembra 2007, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 48).
- 82 Iz sodne prakse izhaja tudi, da čeprav je načeloma naloga nacionalnega sodišča, da opredeli vsebino zakonodaje, ki je veljala na dan, ki ga določa akt Unije, je naloga Sodišča, da poda elemente za razlago pojma prava Unije, na katerega se je mogoče sklicevati pri uporabi odstopanja, določenega v tem pravu, glede nacionalne zakonodaje, ki je „veljala“ na določen dan (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 191, in z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 47).
- 83 V tem okviru se predložitveno sodišče zlasti s štirinajstim vprašanjem sprašuje o vplivu sistema davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe iz člena 41(5)(b) EBF in sistema za dividende z izvorom v afriških državah, v katerih je uradni jezik portugalsščina, in v Vzhodnem Timorju iz člena 42 EBF, ki sta bila uvedena po 31. decembru 1993.
- 84 Sprejetje teh sistemov pa ni spremenilo pravnega okvira o davčnem obravnavanju dividend z izvorom v Tuniziji in Libanonu, zato njuno sprejetje ni vplivalo na to, da se kot veljavna omejitev opredeli to, da za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v tretjih državah, ni možnosti polnega ali delnega izvzema davka (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 51).
- 85 Kljub temu je treba preučiti, kako sklenitev sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon vpliva na možnost, ki jo člen 64(1) PDEU podeljuje Portugalski republiki.
- 86 V zvezi s tem je treba navesti, da člen 64(1) PDEU določa možnost države članice, da v razmerjih s tretjimi državami še dalje uporablja omejitve pretoka kapitala, ki sodijo na materialno področje uporabe te določbe, tudi če so v nasprotju z načelom prostega pretoka kapitala iz člena 63(1) PDEU, če so že veljale na dan 31. decembra 1993 (sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 187, in z dne 24. maja 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, točka 39).
- 87 Država članica se odpove taki možnosti, če razveljavi določbe, ki so vir zadevne omejitve. Člen 64(1) PDEU namreč ne zajema določb, ki so ponovno uvedle oviro prostemu pretoku kapitala, ki po razveljavitvi prejšnje zakonodaje ni več veljala, čeprav so bile vsebinsko enake zakonodaji, ki je veljala na dan 31. decembra 1993 (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 49).

- 88 Država članica se taki možnosti odpove, tudi če sprejme določbe, s katerimi se spreminja logika, na kateri je temeljila prejšnja zakonodaja. V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da so pri presoji možnosti, da se država članica sklicuje na člen 64(1) PDEU, vidiki o obliki akta, s katerim je določena omejitev, postranski glede na vidike o vsebini te omejitve. Nacionalni ukrep, ki je bil sprejet po 31. decembru 1993, ni namreč zgolj iz tega razloga samodejno izključen iz sistema odstopanja iz člena 64(1) PDEU. Ta sistem namreč zajema določbe, ki so v bistvu enake kot v prejšnji zakonodaji ali s katerimi se samo zmanjšuje ali odstranjuje ovira pri izvrševanju pravic in svoboščin Skupnosti iz prejšnje zakonodaje, vendar pa so iz njega izključene določbe, ki temeljijo na drugačni logiki od prejšnje in uvajajo nove postopke (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 192, in z dne 24. maja 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, točka 41).
- 89 V teh okoliščinah je treba šteti, da se država članica odpove možnosti iz člena 64(1) PDEU, tudi če brez razveljavitve ali uradne spremembe veljavne ureditve sklene mednarodni sporazum, kakršen je pridružitveni sporazum, v katerem je v določbi, ki ima neposredni učinek, določena liberalizacija ene od vrst kapitala, določene v členu 64(1). To spremembo pravnega okvira je zato treba glede tega, kako vpliva na možnost sklicevanja na člen 64(1) PDEU, enačiti z uvedbo nove zakonodaje, ki temelji na logiki, ki je drugačna od tiste v veljavni zakonodaji.
- 90 Liberalizacija pretoka kapitala, določena z mednarodnim sporazumom, namreč ne bi imela polnega učinka, če bi bilo mogoče ureditev države članice v položajih, v katerih ta sporazum tej ureditvi nasprotuje, še dalje uporabljati na podlagi člena 64(1) PDEU.
- 91 Sporazuma ES-Tunizija in ES-Libanon je zato treba razlagati, da bi se ugotovilo, ali ta sporazuma v določbah, ki imajo neposredni učinek, določata liberalizacijo neposrednih naložb iz položaja v postopku v glavni stvari.
- 92 Glede na navedeno je treba na trinajsto in štirinajsto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 64(1) PDEU razlagati tako, da:
- sprejetje sistema davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe iz člena 41(5)(b) EBF in sistema za dividende z izvorom v afriških državah, v katerih je uradni jezik portugalsčina, in v Vzhodnem Timorju iz člena 42 EBF ni spremenilo pravnega okvira o davčnem obravnavanju dividend z izvorom v Tuniziji in Libanonu, zato njuno sprejetje ni vplivalo na to, da se kot veljavna omejitev opredeli to, da za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v teh tretjih državah, ni možnosti polnega ali delnega izvzema;
 - se država članica odpove možnosti iz člena 64(1) PDEU, tudi če brez razveljavitve ali uradne spremembe veljavne ureditve sklene mednarodni sporazum, kakršen je pridružitveni sporazum, v katerem je v določbi, ki ima neposredni učinek, določena liberalizacija ene od vrst kapitala, določene v členu 64(1). Tako spremembo pravnega okvira je zato treba glede tega, kako vpliva na možnost sklicevanja na člen 64(1) PDEU, enačiti z uvedbo nove ureditve, ki temelji na logiki, ki je drugačna od tiste v veljavni ureditvi.

Razlaga Sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon

- 93 Predložitveno sodišče skuša z vprašanji od prvega do desetega v bistvu izvedeti, ali je treba določbe Sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka Portugalske iz svoje davčne osnove izvzame dividende, ki jih je prejela od družbe rezidentke te države članice, ne sme pa izvzeti dividend, ki jih je razdelila družba rezidentka Tunizije oziroma Libanona.

- 94 Uvodoma je treba opozoriti, da se mora v skladu z ustaljeno sodno prakso mednarodna pogodba razlagati ne samo z vidika njenega besedila, temveč tudi z vidika njenih ciljev. Člen 31 Dunajske konvencije o pravu mednarodnih pogodb z dne 23. maja 1969 (Zbirka pogodb Združenih narodov, zvezek 1155, str. 331) v zvezi s tem določa, da je treba pogodbo razlagati v dobri veri v skladu z običajnim pomenom izrazov v njihovem kontekstu ter glede na njena predmet in namen (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 25. februarja 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, točki 42 in 43 ter navedena sodna praksa).
- 95 Sodišče je glede vprašanja neposrednega učinka določb sporazuma v pravnem redu pogodbenic razsodilo, da če to vprašanje ni bilo urejeno z zadevnim sporazumom, mora Sodišče to obravnavati na enaki podlagi kot vsako vprašanje glede razlage, ki zadeva uporabo sporazumov Uniji (sodba z dne 14. decembra 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, točka 24 in navedena sodna praksa). Tako je glede Sporazuma ES-Tunizija in Sporazuma ES-Libanon.
- 96 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba določbo sporazuma, ki ga Unija sklene s tretjimi državami, šteti za določbo z neposrednim učinkom, če glede na njeno besedilo in predmet ter vrsto sporazuma vsebuje jasno in natančno obveznost, katere izpolnitev ali učinki niso odvisni od sprejema nadaljnjega predpisa (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 27. septembra 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, točka 30; z dne 8. maja 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, točka 54; z dne 12. aprila 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, točka 21, in z dne 14. decembra 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, točka 25).

Sporazum ES-Tunizija

– Upoštevne določbe (prvo in tretje vprašanje)

- 97 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali imata člen 31 in 34 Sporazuma ES-Tunizija neposredni učinek in, če je odgovor pritrdilen, ali je položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, zajet s tema določbama.
- 98 Kot je bilo navedeno v točki 91 te sodbe, bi bilo treba z razlago Sporazuma ES-Tunizija omogočiti ugotovitev, ali ta sporazum v določbah, ki imajo neposredni učinek, določa liberalizacijo neposrednih naložb iz položaja, obravnavanega v postopku v glavni stvari, zato ni treba odgovoriti na prvo vprašanje predložitvenega sodišča o členu 31 navedenega sporazuma, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja in opravljanja storitev.
- 99 Glede člena 34 Sporazuma ES-Tunizija je treba ugotoviti, da ta člen v odstavku 1 jasno, natančno in brezpogojno določa obveznost Skupnosti in Republike Tunizije, da glede transakcij na kapitalnem računu od začetka veljavnosti navedenega sporazuma zagotovita prosti pretok kapitala v zvezi z neposrednimi naložbami v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, ter likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.
- 100 Ta določba določa obveznost točno določenega rezultata, na katero se lahko subjekt pred nacionalnim sodiščem sklicuje in od tega zahteva, naj se ne uporabijo določbe, ki so vir ovire prostemu pretoku kapitala, ali naj se v zvezi z njim uporabi ureditev, katere neuporaba je vir te ovire prostemu pretoku kapitala, ne da bi bilo za to potrebno sprejetje dodatnih izvedbenih ukrepov (glej po analogiji sodbi z dne 27. septembra 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, točka 34, in z dne 27. septembra 2001, Barkoci in Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, točka 34).
- 101 Člen 34(2) Sporazuma ES-Tunizija ne potrjuje ugotovitve, da je mogoče z v členu 34(1) tega sporazuma določenim načelom prostega pretoka kapitala, ki se nanaša na neposredne naložbe v Tuniziji, neposredno urejati položaj posameznikov.

- 102 Člen 34(2) navedenega sporazuma, v skladu s katerim se pogodbenici med seboj posvetujeta z namenom olajšati in popolnoma liberalizirati pretok kapitala med Skupnostjo in Republiko Tunizijo, ko bodo izpolnjeni potrebni pogoji, je treba namreč razlagati tako, da se navezuje na poznejšo liberalizacijo pretoka kapitala, ki ga člen 34(1) istega sporazuma ne vključuje.
- 103 Taki ugotovitvi o neposrednem učinku člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija poleg tega ne nasprotujeta predmet in namen tega sporazuma. Poudariti je treba namreč, da navedeni sporazum na podlagi člena 1(1) določa pridružitveno razmerje med Skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi. Cilj Sporazuma ES-Tunizija, ki je med drugim, kot je razvidno iz člena 1(2) tega sporazuma, določiti pogoje progresivne liberalizacije kapitalskih tokov, potrjuje razlogo, prvič, da je pretok kapitala iz člena 34(1) tega sporazuma liberaliziran od začetka veljavnosti navedenega sporazuma, in drugič, da bodo druge vrste pretoka kapitala progresivno liberalizirane v skladu s členom 34(2) navedenega sporazuma.
- 104 V teh okoliščinah je treba šteti, da ima člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija neposredni učinek in se nanj posameznik pri sodišču lahko sklicuje.
- 105 Zato je treba preveriti, ali je položaj, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, zajet s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija.
- 106 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se besedilo člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija navezuje na transakcije na kapitalskem računu in da vključuje neposredne naložbe v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, ter likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.
- 107 To, da je družba rezidentka Portugalske prejela dividende družbe rezidentke Tunizije zaradi svojih deležev, ki predstavljajo 98,72 % osnovnega kapitala družbe razdeljevalke, je zajeto s področjem uporabe navedene določbe. Kot je bilo ugotovljeno v točki 79 te sodbe, je mogoče tako udeležbo namreč šteti za neposredno naložbo, in prejem dividend, ki se navezujejo na tako udeležbo, je zajet s pojmom „repatriacije dobička“, ki iz nje izvira.
- 108 Zato je treba šteti, da je položaj, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, zajet s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija.
- 109 Glede na zgornje navedbe je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija razlagati tako, da ima neposredni učinek in da se je nanj mogoče sklicevati v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari – v katerem družba rezidentka Portugalske prejme dividende družbe rezidentke Tunizije zaradi neposredne naložbe, ki jo je uresničila v družbi razdeljevalki – da bi se nasprotovalo davčnemu obravnavanju, določenemu za te dividende na Portugalskem.
- 110 Ob upoštevanju preudarkov, navedenih v točki 98 te sodbe, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.
- Obseg člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija (od četrtega do šestega vprašanja)
- 111 Predložitveno sodišče z vprašanji od četrtega do šestega, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija v povezavi s členom 89 tega sporazuma razlagati tako, da nasprotuje ureditvi, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko družba rezidentka ene države članice izvrši polni ali delni izvzem prejetih dividend iz svoje davčne osnove, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Tunizije.

- 112 Kot je bilo ugotovljeno v točki 48 te sodbe, se na podlagi ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, ki jih je prejela družba rezidentka, odpravi oziroma zmanjša, kadar ima družba, ki je razdelila dividende, sedež na Portugalskem, kar se pa ne zgodi, kadar ima družba, ki je razdelila dividende, sedež v Tuniziji.
- 113 Ta razlika v obravnavanju bi lahko družbe s sedežem na Portugalskem odvrčala od neposrednega investiranja v družbe s sedežem v Tuniziji. Ker za dobiček iz kapitala, ki ima vir v tej tretji državi, velja davčno manj ugodno obravnavanje kot tisto, ki je določeno za dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem na Portugalskem, so namreč delnice družb s sedežem v Tuniziji za vlagatelje, ki so rezidenti Portugalske, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici (glej po analogiji sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 64, in z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 80).
- 114 Tako neugodno obravnavanje je torej omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma glede neposrednih naložb, predvsem pa repatriacije teh naložb, prepovedana s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija.
- 115 Preveriti je treba tudi – kot v bistvu sprašuje predložitveno sodišče s petim vprašanjem – ali člen 89 tega sporazuma v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, omejuje učinek člena 34(1) navedenega sporazuma.
- 116 Najprej, glede člena 89, prva alineja, Sporazuma ES-Tunizija, v skladu s katerim nobena določba tega sporazuma ne bo povzročila razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanj zavezujoč, zadostuje navesti, da prepoved omejitve, ugotovljena v prejšnjih točkah te sodbe, izhaja iz Sporazuma ES-Tunizija in se z njo ne razširjajo davčne ugodnosti, določene z drugim mednarodnim sporazumom oziroma dogovorom. Poleg tega družba SECIL, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 87 sklepnih predlogov, ne želi pridobiti ugodnosti, ki bi jo Republika Portugalska priznala v drugem mednarodnem sporazumu oziroma dogovoru.
- 117 Nato, glede člena 89, druga alineja, Sporazuma ES-Tunizija, v skladu s katerim sporazum ne povzroči, da je pogodbenici preperečeno sprejeti ali uporabiti kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom, je treba šteti, da je treba člen 89, druga alineja, Sporazuma ES-Tunizija, da bi člen 34(1) tega sporazuma lahko ohranil polni učinek, razlagati tako, da so ukrepi, zajeti s področjem uporabe prvonavedene določbe, tisti, ki so posebej namenjeni preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom.
- 118 Kot pa je bilo pojasnjeno v točki 61 te sodbe, je z davčno ureditvijo, obravnavano v postopku v glavni stvari, na splošno izključena možnost pridobitve davčne ugodnosti, ki bi pomenila odpravo ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, če te razdelijo družbe s sedežem zlasti v Tuniziji, ne da bil poseben namen preprečevanje ravnanj, s katerimi se vzpostavljajo povsem umetni konstrukti brez gospodarske osnove, katerih namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati, ali pridobiti davčno ugodnost.
- 119 Če ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, ne spada med ukrepe, namenjene preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom, kar preveri predložitveno sodišče, položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, ni zajet s hipotezo iz člena 89, druga alineja, Sporazuma ES-Tunizija.
- 120 Nazadnje, člen 89, tretja alineja, Sporazuma ES-Tunizija določa, da ta sporazum ne povzroči, da je ovirana pravica pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezanca, ki niso v enakem položaju, kar zadeva njihov kraj rezidentstva. V zvezi s tem zadostuje navesti, da se z ureditvijo, obravnavano v postopku v glavni stvari, razlikuje ne glede na kraj rezidentstva davčnega zavezanca, to je družbe prejemnice dividend, temveč glede na kraj rezidentstva

družbe razdeljevalke dividend, torej glede na kraj, v katerem je naložen kapital davčnega zavezanca. Zato položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, prav tako ni zajet s hipotezo iz člena 89, tretja alineja, Sporazuma ES-Tunizija.

- 121 Na peto vprašanje je torej treba odgovoriti, da člen 89 Sporazuma ES-Tunizija v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 34(1) tega sporazuma.
- 122 S šestim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi lahko bila uporaba omejitev za zadevne dividende vendarle upravičena z nujnostjo, da se ohrani učinkovitost davčnega nadzora, zlasti ker med Portugalsko republiko in Republiko Tunizijo ne obstaja okvir za upravno sodelovanje, ki bi bil enak tistemu, ki je bil med državami članicami vzpostavljen z Direktivo 77/799, ki je veljala na datum dejanskega stanja, obravnavanega v postopku v glavni stvari.
- 123 Za odločitev, ali bi bilo mogoče z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se navezuje na nujnost ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora, upravičiti omejitev prostega pretoka kapitala, zajamčenega s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija, je treba v skladu s sodno prasko, navedeno v točki 94 te sodbe, analizirati namen in kontekst tega sporazuma.
- 124 Namen Sporazuma ES-Tunizija o pridružitvi med Skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi je na podlagi njegovega člena 1 med drugim okrepi odnose med pogodbenicami, vzpostaviti pogoje za postopno liberalizacijo blagovne menjave, pretoka storitev in kapitala ter pospeševati trgovino in širitev skladnih gospodarskih in družbenih odnosov med pogodbenicami.
- 125 Namen tega sporazuma ni, da se vzpostavi notranji trg, primerljiv s tistim, ki ga vzpostavlja Pogodba DEU, niti, da se v največjem možnem obsegu uresniči prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala kot v primeru Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGS), tako da bi bil notranji trg, uresničen na ozemlju Unije, razširjen na države pogodbenice tega sporazuma (glej v tem smislu sodbo z dne 23. septembra 2003, Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, točka 29).
- 126 Nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, pa je priznana kot nujni razlog v splošnem interesu, s katerim je mogoče upravičiti omejitev svoboščin, zajamčenih s Pogodbo DEU in Sporazumom EGS, zato je treba tako utemeljitev *a fortiori* priznati v okviru Sporazuma ES-Tunizija.
- 127 Zdi se namreč, da je glede na namen in kontekst Sporazuma ES-Tunizija, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 125 sklepnih predlogov, izključeno, da so pogodbenice tega sporazuma nameravale zagotoviti popolno svobodo pretoka kapitala med Unijo in Tunizijo, medtem ko bi bilo v odnosih med državami članicami ter odnosih med državami članicami Unije in državami, pogodbenicami Sporazuma EGS, mogoče določiti omejitve.
- 128 V teh okoliščinah je mogoče analizo, opravljeno v točkah od 63 do 68 ter 70 in 71 te sodbe, uporabiti za analizo, ki se opravi v okviru presoje utemeljitve omejitve iz člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija, saj v tem sporazumu ni določena obveznost Republike Tunizije, da portugalskim organom predloži informacije.
- 129 Člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija je treba torej razlagati tako, da:
- ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Tunizije, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma glede neposrednih naložb, predvsem pa repatriacije teh naložb, prepovedana s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija;

- člen 89 Sporazuma ES-Tunizija v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 34(1) tega sporazuma;
- je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi člena 46(1) in (8) CIRC mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Republike Tunizije, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen;
- zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi člena 46(11) CIRC ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Tuniziji, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

Sporazum ES-Libanon

– Neposredni učinek člena 31 Sporazuma ES-Libanon (sedmo vprašanje)

- 130 Predložitveno sodišče s sedmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali ima člen 31 Sporazuma ES-Libanon neposredni učinek in ali se je ob upoštevanju člena 33 navedenega sporazuma nanj mogoče sklicevati v postopku v glavni stvari.
- 131 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da člen 31 Sporazuma ES-Libanon določa, da v okviru določb tega sporazuma in ob upoštevanju določb členov 33 in 34 tega sporazuma med Skupnostjo na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani ni omejitev pretoka kapitala in ne diskriminacije na podlagi državljanstva ali stalnega bivališča njunih državljanov oziroma na podlagi kraja naložbe tega kapitala, in tako jasno in nepogojno potrjuje obveznost točno določenega rezultata, na katero se lahko subjekt pred sodišči sklicuje, da bi zahteval, naj se ne uporabijo določbe, ki so vir omejitve ali diskriminacije, ali naj se v zvezi z njim uporabi ureditev, katere neuporaba je vir omejitve ali diskriminacije, ne da bi bilo za to potrebno sprejetje dodatnih izvedbenih ukrepov (glej po analogiji sodbi z dne 27. septembra 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, točka 34, in z dne 27. septembra 2001, Barkoci in Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, točka 34).
- 132 Obseg obveznosti iz člena 31 Sporazuma ES-Libanon je sicer res omejen s klavzulo *standstill* iz člena 33(1) tega sporazuma. Vendar taka izjema ne more ovirati navedenega člena 31, da posameznikom podeli pravice, ki jih lahko uveljavijo pred sodiščem (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 26).
- 133 Ugotovitvi, da ima člen 31 Sporazuma ES-Libanon neposredni učinek, ne nasprotuje predmet in namen tega sporazuma. Poudariti je treba namreč, da Sporazum ES-Libanon na podlagi člena 1(1) določa pridružitveno razmerje med Skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani. Cilj tega sporazuma, v katerega je, kot je razvidno iz njegovega člena 1(2), med drugim vključena vzpostavitev pogojev za postopno liberalizacijo kapitalskih tokov, potrjuje razlago, da je pretok kapitala, ki ni zajet s področjem uporabe klavzule *standstill* iz člena 33(1) navedenega sporazuma, upravičen do liberalizacije z začetkom veljavnosti istega sporazuma.
- 134 Glede možnosti sklicevanja na člen 31 Sporazuma ES-Libanon v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, je sicer treba navesti, da v skladu s členom 33(1) tega sporazuma člen 31 tega sporazuma ne posega v uporabo omejitev, ki obstajajo med Skupnostjo in Libanonsko republiko

ob začetku veljavnosti navedenega sporazuma, glede pretoka kapitala med njima, ki vključuje neposredne naložbe, vključno v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejetje vrednostnih papirjev na kapitalske trge.

135 Vendar je obseg klavzule *standstill*, določene v členu 33(1) Sporazuma ES-Libanon, omejen s členom 33(2) tega sporazuma, ki določa, da navedena določba ne vpliva na prenos naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti Skupnosti ali rezidenti Libanona v Skupnosti, v tujino in kakršen koli iz tega izhajajoč dobiček.

136 Položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident Portugalske v Libanonu, zato je ta položaj zajet s hipotezo iz člena 33(2) Sporazuma ES-Libanon. Člen 33(1) tega sporazuma zato ne nasprotuje temu, da se v obravnavanem primeru uveljavlja člen 31 tega sporazuma.

137 Glede na zgornje preudarke je treba na sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 31 Sporazuma ES-Libanon razlagati tako, da:

— ima neposredni učinek;

— je položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari in ki se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident Portugalske v Libanonu, zajet s hipotezo iz člena 33(2) tega sporazuma; člen 33(1) navedenega sporazuma zato ne nasprotuje temu, da se v obravnavanem primeru uveljavlja člen 31 tega sporazuma.

– Obseg člena 31 Sporazuma ES-Libanon (od osmega do desetega vprašanja)

138 Predložitveno sodišče z vprašanji od osmega do desetega, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 31 Sporazuma ES-Libanon v povezavi s členom 85 tega sporazuma razlagati tako, da nasprotuje ureditvi, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko družba rezidentka ene države članice izvrši polni ali delni izvzem prejetih dividend iz svoje davčne osnove, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Libanona.

139 Kot je bilo ugotovljeno v točki 48 te sodbe, se na podlagi ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, ki jih je prejela družba rezidentka, odpravi oziroma zmanjša, kadar ima družba, ki je razdelila dividende, sedež na Portugalskem, kar se pa ne zgodi, kadar ima družba, ki je razdelila dividende, sedež v Libanonu.

140 Ta razlika v obravnavanju na podlagi kraja naložbe kapitala bi lahko družbe rezidentke Portugalske odvrčala od investiranja v družbe s sedežem v Libanonu. Ker za dobiček iz kapitala, ki ima vir v tej tretji državi, velja davčno manj ugodno obravnavanje kot tisto, ki je določeno za dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem na Portugalskem, so namreč delnice družb s sedežem v Libanonu za vlagatelje, ki so rezidenti Portugalske, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici (glej po analogiji sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 64, in z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 80).

141 Poudariti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je, kar zadeva davčno pravilo, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, katerega namen je odprava ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme dividende, ki izvirajo iz tretje države, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej v tem smislu sodbi

z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 62, in z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 84).

- 142 Tako neugodno obravnavanje je zato načeloma prepovedano s členom 31 Sporazuma ES-Libanon.
- 143 Preveriti je treba tudi – kot v bistvu sprašuje predložitveno sodišče z devetim vprašanjem – ali člen 85 tega sporazuma v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, omejuje učinek člena 31 navedenega sporazuma.
- 144 Najprej, glede člena 85(a) Sporazuma ES-Libanon, v skladu s katerim glede neposrednega obdavčenja nobena določba tega sporazuma ne povzroči razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanjo zavezujoč, zadostuje navesti, da prepoved omejitve, ugotovljena v prejšnjih točkah te sodbe, izhaja iz Sporazuma ES-Libanon in se z njo ne razširjajo davčne ugodnosti, določene z drugim mednarodnim sporazumom oziroma dogovorom. Poleg tega družba SECIL, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 87 sklepnih predlogov, ne želi pridobiti ugodnosti, ki bi jo Republika Portugalska priznala v drugem mednarodnem sporazumu oziroma dogovoru.
- 145 Nato, glede člena 85(b) Sporazuma ES-Libanon, v skladu s katerim ta sporazum ne povzroči, da je pogodbenici preperečno sprejeti ali uporabiti kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom, je treba šteti, da je treba člen 85(b) Sporazuma ES-Libanon, da bi člen 31 tega sporazuma lahko ohranil polni učinek, razlagati tako, da so ukrepi, zajeti s področjem uporabe prvonavedene določbe, tisti, ki so posebej namenjeni preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom.
- 146 Kot pa je bilo pojasnjeno v točki 61 te sodbe, je z davčno ureditvijo, obravnavano v postopku v glavni stvari, na splošno izključena možnost pridobitve davčne ugodnosti, ki bi pomenila odpravo ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, če te razdelijo družbe s sedežem zlasti v Libanonu, ne da bil poseben namen te ureditve preprečevanje ravnanj, s katerimi se vzpostavljajo povsem umetni konstrukti brez gospodarske osnove, katerih namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati, ali pridobiti davčno ugodnost.
- 147 Če ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, ne spada med ukrepe, namenjene preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom, kar preveri predložitveno sodišče, položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, ni zajet s hipotezo iz člena 85(b) Sporazuma ES-Libanon.
- 148 Nazadnje, člen 85(c) Sporazuma ES-Libanon določa, da ta sporazum ne povzroči, da je ovirana pravica pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezanca, ki niso v enakem položaju, zlasti kar zadeva njihov kraj rezidentstva. Na eni strani, kot je bilo navedeno v točki 120 te sodbe, ureditev, obravnavana v postopku v glavni stvari, ne razlikuje glede na rezidentstvo davčnega zavezanca, to je družbe, ki prejme dividende.
- 149 Na drugi strani pa je treba res priznati, da bi lahko bile s členom 85(c) Sporazuma ES-Libanon zaradi uporabe izraza „zlasti“ v tem členu, zajete razlike, ki temeljijo na drugih okoliščinah, zlasti kraju, v katerem je kapital davčnega zavezanca naložen. Vendar je treba to določbo razumeti v povezavi s členom 31 Sporazuma ES-Libanon, s katerim je prepovedana vsakršna diskriminacija med drugim na podlagi kraja naložbe kapitala. Razlikovati je treba torej med različnim obravnavanjem, ki je na podlagi člena 85(c) Sporazuma ES-Libanon dopuščeno, in diskriminacijo, ki ni zajeta z navedenim členom 85(c) in je prepovedana na podlagi člena 31 navedenega sporazuma.

- 150 Kot je bilo pojasnjeno v točki 55 te sodbe, je, kar zadeva davčno pravilo, kakršno je obravnavano v postopku v glavni stvari, katerega namen je odprava ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme dividende, ki izvirajo iz tretje države, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja.
- 151 Zato položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, prav tako ni zajet s hipotezo iz člena 85(c) Sporazuma ES-Libanon.
- 152 Na deveto vprašanje je torej treba odgovoriti, da člen 85 Sporazuma ES-Libanon v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 31 tega sporazuma.
- 153 Z desetim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi lahko bila uporaba omejitev za zadevne dividende vendarle upravičena z nujnostjo, da se ohrani učinkovitost davčnega nadzora, zlasti ker med Portugalsko republiko in Libanonsko republiko ne obstaja okvir za upravno sodelovanje, ki bi bil enak tistemu, ki je bil med državami članicami vzpostavljen z Direktivo 77/799, ki je veljala na datum dejanskega stanja, obravnavanega v postopku v glavni stvari.
- 154 V zvezi s tem je treba navesti, da se preudarki iz točk od 123 do 127 te sodbe uporabijo za analizo Sporazuma ES-Libanon, saj se z njim, kot je razvidno iz njegovega člena 1, uresničujejo cilji, ki so podobni tistim, ki se uresničujejo s Sporazumom ES-Tunizija.
- 155 Sporazum ES-Libanon poleg tega ne določa obveznosti za Libanonsko republiko, da predloži informacije portugalskim organom, zato se preudarki iz točk od 69 do 71 te sodbe uporabijo za presojo utemeljitve omejitev iz člena 31 Sporazuma ES-Libanon.
- 156 Ugotoviti je treba torej, da je treba člen 31 Sporazuma ES-Libanon razlagati tako, da:
- ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Libanona, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 31 tega sporazuma;
 - člen 85 Sporazuma ES-Libanon v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 31 tega sporazuma;
 - je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi člena 46(1) in (8) CIRC mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Libanonske republike, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen;
 - zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi člena 46(11) CIRC ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Libanonu, državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

Posledice razlage členov od 63 do 65 PDEU ter sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon na postopek v glavni stvari

- 157 Iz odgovorov na enajsto in dvanajsto vprašanje je razvidno, da je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi člena 46(1) in (8) CIRC mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od tretje države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila dividende, izpolnjen.
- 158 Zato z nujnim razlogom v splošnem interesu, če lahko organi države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, zlasti na podlagi Konvencije Portugalska-Tunizija pridobijo podatke od Republike Tunizije – države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila dividende – s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj, da mora biti družba, ki je razdelila te dividende, zavezana za davek, izpolnjen, ni mogoče upravičiti omejitev, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU.
- 159 V teh okoliščinah se Republika Portugalska prav tako ne more sklicevati na člen 64(1) PDEU, ker Sporazum ES-Tunizija, v katerem ima člen 34(1) neposredni učinek, nasprotuje tudi ureditvi, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, v skladu s katero lahko družba rezidentka ene države članice izvrši polni ali delni izvzem prejetih dividend iz svoje davčne osnove, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Tunizije. Taka ureditev je namreč omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma glede neposrednih naložb, predvsem pa repatriacije teh naložb, prepovedana s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija. Taka omejitev ni upravičena, če lahko portugalski davčni organi pridobijo podatke od Republike Tunizije, države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila dividende, na podlagi katerih bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj obdavčitve družbe, ki je razdelila te dividende, izpolnjen.
- 160 Spremembo pravnega okvira, ki izhaja iz uvedbe take določbe v Sporazumu ES-Tunizija, je treba namreč glede tega, kako vpliva na možnost sklicevanja na člen 64(1) PDEU, enačiti z uvedbo nove zakonodaje, ki temelji na logiki, ki je drugačna od tiste v veljavni zakonodaji.
- 161 Iz odgovora na vprašanja od prvega do desetega ter na enajsto in dvanajsto vprašanje je razvidno tudi, da člena 63 in 65 PDEU ter člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon nasprotujejo zavrnitvi priznanja delnega izvzema iz davčne osnove družbe, ki prejme dividende, na podlagi člena 46(11) CIRC, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družb razdeljevalk v Tuniziji in Libanonu, državah, v katerih so te družbe rezidentke, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.
- 162 V teh okoliščinah se Republika Portugalska iz razlogov, navedenih v točkah od 87 do 90 in *mutatis mutandis* v točki 160 te sodbe, ne more sklicevati na člen 64(1) PDEU, da bi lahko še dalje uporabljala ureditev, iz katere izhaja zgoraj navedena omejitev.
- 163 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da člen 63 PDEU nalaga državi članici, ki pozna sistem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke, naj enakovredno obravnava dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke (glej sodbi z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 60, in z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 38).

- 164 Iz sodne prakse je tudi razvidno, da je pravica do povračila dajatev, ki jih je država članica pobrala s kršitvijo pravil prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih subjektom zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih je razložilo Sodišče, in je država članica torej načeloma dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala s kršitvijo prava Unije (glej sodbo z dne 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 71 in navedena sodna praksa).
- 165 Edina izjema od pravice do povračila dajatev, pobranih s kršitvijo prava Unije, se nanaša na primer, v katerem je neupravičena dajatev neposredno prevaljena na drugi subjekt (glej sodbi z dne 6. septembra 2011, *Lady & Kid in drugi*, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 18, in z dne 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, točki 72 in 74).
- 166 Poleg tega je Sodišče odločilo, da imajo subjekti, če je država članica pobrala dajatve s kršitvijo pravil prava Unije, pravico do povračila ne le neupravičeno pobrane dajatve, ampak tudi zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so s to dajatvijo neposredno povezani (sodba z dne 15. oktobra 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 167 Iz tega sledi, da so portugalski organi dolžni z obrestmi povrniti zneske, pobrane s kršitvijo členov 63 in 65 PDEU ter člena 34 Sporazuma ES-Tunizija in člena 31 Sporazuma ES-Libanon.
- 168 Ti zneski ustrezajo razliki med zneskom, ki ga je družba SECIL plačala, in zneskom, ki bi ga morala izplačati na podlagi členov 46(1), 46(8) ali člena 46(11) CIRC, če bi se v okoliščinah, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari, glede dividend, ki sta jih razdelili družbi Ciments de Gabès in Ciments de Sibline, štelo, da jih je izplačala družba s sedežem na Portugalskem.
- 169 Predložitvenemu sodišču je torej treba glede posledic razlage členov od 63 do 65 PDEU ter sporazumov ES-Tunizija in ES-Libanon na postopek v glavni stvari odgovoriti, da:
- kadar lahko organi države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, pridobijo podatke od Republike Tunizije – države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila dividende – s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila te dividende, izpolnjen, člena 63 in 65 PDEU ter člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija nasprotujejo zavrnitvi priznanja polnega ali delnega izvzema iz davčne osnove družbe, ki prejme razdeljene dividende, na podlagi člena 46(1) ali (8) CIRC, ne da bi bilo za Republiko Portugalsko v zvezi s tem mogoče sklicevanje na člen 64(1) PDEU;
 - člena 63 in 65 PDEU ter člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija in člen 31 Sporazuma ES-Libanon nasprotujejo zavrnitvi priznanja delnega izvzema iz davčne osnove družbe, ki prejme razdeljene dividende, na podlagi člena 46(11) CIRC, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družb razdeljevalk v Tuniziji in Libanonu, državah, v katerih so te družbe rezidentke, ni mogoče preveriti – kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče – ne da bi bilo za Republiko Portugalsko v zvezi s tem mogoče sklicevanje na člen 64(1) PDEU;
 - je treba davčnemu zavezancu skupaj z obrestmi vrniti zneske, pobrane s kršitvijo prava Unije.

Stroški

- 170 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da:

- družba s sedežem na Portugalskem, ki prejme dividende družb s sedežem v Tuniziji oziroma Libanonu, lahko uveljavlja člen 63 PDEU, da bi izpodbila davčno obravnavanje, ki je v tej državi članici določeno za te dividende in ki temelji na ureditvi, katere namen ni uporaba izključno v položajih, v katerih ima družba prejemnica odločilen vpliv na družbo razdeljevalko;
- ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzema dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države, pomeni omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU;
- je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove na podlagi člena 46(1) in (8) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) v različici, ki je veljala v letu 2009, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od tretje države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek zadnjenavedene družbe izpolnjen;
- zavrnitve priznanja delnega izvzema na podlagi člena 46(11) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v navedeni različici ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

2. Člen 64(1) PDEU je treba razlagati tako, da:

- sprejetje sistema davčnih ugodnosti za pogodbene naložbe iz člena 41(5)(b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (ureditev davčnih ugodnosti) v različici, ki je veljala v letu 2009, in sistema za dividende z izvorom v afriških državah, v katerih je uradni jezik portugalsščina, in v Vzhodnem Timorju iz člena 42 te ureditve ni spremenilo pravnega okvira o davčnem obravnavanju dividend z izvorom v Tuniziji in Libanonu, zato njuno sprejetje ni vplivalo na to, da se kot veljavna omejitev opredeli to, da za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v teh tretjih državah, ni možnosti polnega ali delnega izvzema;
- se država članica odpove možnosti iz člena 64(1) PDEU, tudi če brez razveljavitve ali uradne spremembe veljavne ureditve sklene mednarodni sporazum, kakršen je pridružitveni sporazum, v katerem je v določbi, ki ima neposredni učinek, določena liberalizacija ene od vrst kapitala, določene v tem členu 64(1); tako spremembo pravnega okvira je zato treba glede tega, kako vpliva na možnost sklicevanja na člen 64(1) PDEU, enačiti z uvedbo nove ureditve, ki temelji na logiki, ki je drugačna od tiste v veljavni ureditvi.

3. Člen 34(1) Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani, ki je bil podpisan 17. julija 1995 v Bruslju ter v imenu Evropske skupnosti in Evropske skupnosti za premog in jeklo odobren s Sklepom Sveta in Komisije z dne 26. januarja 1998 (98/238/ES, ESPJ), je treba razlagati tako, da:
- ima neposredni učinek in da se je nanj mogoče sklicevati v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari – v katerem družba rezidentka Portugalske prejme dividende družbe rezidentke Tunizije zaradi neposredne naložbe, ki jo je uresničila v družbi razdeljevalki – da bi se nasprotovalo davčnemu obravnavanju, določenemu za te dividende na Portugalskem;
 - ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Tunizije, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma glede neposrednih naložb, predvsem pa repatriacije teh naložb, prepovedana s členom 34(1) tega sporazuma;
 - člen 89 navedenega sporazuma v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 34(1) tega sporazuma;
 - je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi člena 46(1) in (8) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v različici, ki je veljala v letu 2009, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Republike Tunizije, države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen;
 - zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi člena 46(11) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v navedeni različici ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Tuniziji, državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.
4. Člen 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani, ki je bil podpisan 17. junija 2002 v Luxembourggu in v imenu Evropske skupnosti odobren s Sklepom Sveta z dne 14. februarja 2006 (2006/356/ES), je treba razlagati tako, da:
- ima neposredni učinek;
 - je položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari in ki se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident Portugalske v Libanonu, zajet s hipotezo iz člena 33(2) tega sporazuma; člen 33(1) navedenega sporazuma zato ne nasprotuje temu, da se v tem primeru uveljavi člen 31 tega sporazuma.
 - ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Libanona, pomeni omejitev prostega

pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani;

- člen 85 navedenega sporazuma v položaju, kakršen je obravnavani v postopku v glavni stvari, ne omejuje učinka člena 31 tega sporazuma;
- je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove na podlagi člena 46(1) in (8) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v različici, ki je veljala v letu 2009, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Libanonske republike, države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen;
- zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi člena 46(11) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v navedeni različici ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Libanonu, državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

5. Glede posledic razlage členov od 63 do 65 PDEU, Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi ter Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani na postopek v glavni stvari:

- kadar lahko organi države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, pridobijo podatke od Republike Tunizije – države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila dividende – s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila te dividende, izpolnjen, člena 63 in 65 PDEU ter člen 34(1) Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi nasprotujejo zavrnitvi priznanja polnega ali delnega izvzema iz davčne osnove družbe, ki prejme razdeljene dividende, na podlagi člena 46(1) ali (8) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v različici, ki je veljala v letu 2009, ne da bi bilo za Republiko Portugalsko v zvezi s tem mogoče sklicevanje na člen 64(1) PDEU;
- člena 63 in 65 PDEU ter člen 34(1) Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi in člen 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani nasprotujejo zavrnitvi priznanja delnega izvzema iz davčne osnove družbe, ki prejme razdeljene dividende, na podlagi člena 46(11) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v navedeni različici, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družb razdeljevalk v Tuniziji in Libanonu, državah, v katerih so družbe razdeljevalke rezidentke, ni mogoče preveriti – kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče – ne da bi bilo za Republiko Portugalsko v zvezi s tem mogoče sklicevanje na člen 64(1) PDEU;
- davčnemu zavezancu je treba skupaj z obrestmi vrniti zneske, pobrane s kršitvijo prava Evropske unije.

Podpisi