



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

24 november 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Vrij verkeer van kapitaal — Artikelen 63 tot en met 65 VWEU — Associatieovereenkomst EG-Tunesië — Artikelen 31, 34 en 89 — Associatieovereenkomst EG-Libanon — Artikelen 31, 33 en 85 — Belasting op de inkomsten van rechtspersonen — Dividenden ontvangen van een vennootschap die is gevestigd in de lidstaat van de ontvangende vennootschap — Dividenden ontvangen van een vennootschap die is gevestigd in een derde land dat partij is bij de associatieovereenkomst — Verschil in behandeling — Beperking — Rechtvaardiging — Doeltreffendheid van de fiscale controles — Mogelijkheid om zich op artikel 64 VWEU te beroepen in het kader van de associatieovereenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon”

In zaak C-464/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Tributário de Lisboa (belastingrechter Lissabon, Portugal) bij beslissing van 25 juni 2014, ingekomen bij het Hof op 8 oktober 2014, in de procedure

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 november 2015,

gelet op de opmerkingen van:

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, vertegenwoordigd door R. Reigada Pereira en R. Camacho Palma, advogados,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Rebelo en J. Martins da Silva als gemachtigden,

* Procestaal: Portugees:

- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Nasopoulou als gemachtigde,
 - de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson en L. Swedenborg, als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door G. Braga da Cruz en W. Roels als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 2016,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63 en 64 VWEU, de artikelen 31, 34 en 89 van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998 (PB 1998, L 97, blz. 1; hierna: „overeenkomst EG-Tunesië”), alsmede van de artikelen 31, 33 en 85 van de Europees-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en goedgekeurd namens de Europese Gemeenschap bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PB 2006, L 143, blz. 1; hierna: „overeenkomst EG-Libanon”).
- 2 Dat verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (hierna: „SECIL”) en de Fazenda Pública (schatkist, Portugal) over de fiscale behandeling, in belastingjaar 2009, van dividenden die aan SECIL zijn uitgekeerd door twee vennootschappen met zetel in Tunesië respectievelijk Libanon.

Toepasselijke bepalingen

Overeenkomst EG-Tunesië

- 3 Artikel 31 van de overeenkomst EG-Tunesië, dat deel uitmaakt van titel III, „Recht van vestiging en diensten”, luidt als volgt:

„1. De partijen komen overeen de toepassingsfeer van de overeenkomst uit te breiden met het recht van vestiging van vennootschappen van een partij op het grondgebied van de andere partij en de liberalisering van de dienstverlening door vennootschappen van een partij aan ontvangers van diensten in een andere partij.

2. De Associatieraad doet de nodige aanbevelingen voor de uitvoering van de in lid 1 vermelde doelstelling.

Bij het opstellen van deze aanbevelingen houdt de Associatieraad rekening met de opgedane ervaring bij de wederzijdse toekenning van de meestbegunstigingsbehandeling en met de respectieve verplichtingen van de partijen overeenkomstig de aan de overeenkomst tot oprichting van de WTO gehechte Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten, hierna GATS te noemen, met name artikel V.

3. De Associatieraad verricht op zijn laatst vijf jaar na de inwerkingtreding van deze overeenkomst een eerste onderzoek naar de verwezenlijking van deze doelstelling.”

4 Artikel 34 van deze overeenkomst, dat zich bevindt in hoofdstuk I, „Betalings- en kapitaalverkeer”, van titel IV, „Betalingen, kapitaal, concurrentie en andere economische bepalingen”, bepaalt:

„1. Met betrekking tot de verrichtingen op de kapitaalrekening van de betalingsbalans garanderen vanaf de inwerkingtreding van deze overeenkomst de Gemeenschap en Tunesië het vrije verkeer van kapitaal met betrekking tot directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en van alle opbrengsten daarvan.

2. De partijen raadplegen elkaar met het oog op de vergemakkelijking van het kapitaalverkeer tussen de Gemeenschap en Tunesië en de volledige liberalisering ervan wanneer aan de voorwaarden is voldaan.”

5 Artikel 89 van diezelfde overeenkomst, onder titel VIII, „Institutionele, algemene en slotbepalingen”, bepaalt:

„Geen enkele bepaling van de overeenkomst heeft tot gevolg:

- de uitbreiding van de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij gebonden is;
- het verhinderen van de vaststelling of toepassing door een partij van enige maatregel die gericht is op het voorkomen van fraude of belastingontduiking;
- dat er afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij om de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden ten aanzien van hun woonplaats.”

Overeenkomst EG-Libanon

6 Artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon, dat zich bevindt in hoofdstuk I, „Betalings- en kapitaalverkeer”, van titel IV, „Betalingen, kapitaal, concurrentie en andere economische bepalingen”, bepaalt:

„Binnen het kader van de bepalingen van deze overeenkomst en met inachtneming van de bepalingen van de artikelen 33 en 34, zijn er geen beperkingen tussen de Gemeenschap enerzijds en Libanon anderzijds op kapitaalverkeer en is er geen discriminatie op basis van nationaliteit of woonplaats of plaats waar dergelijk kapitaal wordt geïnvesteerd.”

7 Artikel 33 van deze overeenkomst, dat deel uitmaakt van datzelfde hoofdstuk, luidt:

„1. Met inachtneming van andere bepalingen in deze overeenkomst en andere internationale verplichtingen van de Gemeenschap en Libanon, doen de bepalingen van de artikelen 31 en 32 geen afbreuk aan de toepassing van enige beperking tussen beide partijen op de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomst, met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen beide partijen waarbij directe investeringen worden verricht, onder andere in onroerend goed, vestiging, verrichting van financiële diensten of toelating van effecten tot de kapitaalmarkten.

2. Een en ander is echter niet van toepassing op de overdracht naar het buitenland van investeringen in Libanon door onderdanen van de Gemeenschap of in de Gemeenschap door Libanese onderdanen, alsmede van alle opbrengsten daarvan.”

8 Artikel 85 van diezelfde overeenkomst, onder titel VIII, „Institutionele, algemene en slotbepalingen”, bepaalt:

„Ten aanzien van directe belastingen heeft geen der bepalingen van de overeenkomst tot gevolg dat:

- a) de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij gebonden is, worden uitgebreid;
- b) de vaststelling of toepassing door een der partijen van enige maatregel die gericht is op het voorkomen van fraude of belastingontduiking, wordt verhinderd;
- c) afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in eenzelfde situatie bevinden, met name ten aanzien van hun woonplaats.”

Portugees recht

9 Artikel 46 van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (wetboek inzake de vennootschapsbelasting), goedgekeurd bij Decreto-Lei n. 442-B/88 (wetsdecreet nr. 442-B/88) van 30 november 1988 (*Diário da República* I, serie I-A, nr. 277, van 30 november 1988), zoals van toepassing in 2009 (hierna: „CIRC”), met als opschrift „Voorkoming van economische dubbele belasting over winstuitkeringen”, bepaalde:

„1. In de heffingsgrondslag begrepen inkomsten uit winstuitkering worden in mindering gebracht op de belastbare winst van handelsvennootschappen of burgerlijke vennootschappen met een handelsdoel, coöperatieve vennootschappen en staatsondernemingen, waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op Portugees grondgebied is gevestigd, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) de uitkerende vennootschap heeft haar zetel of daadwerkelijk bestuur op dit grondgebied en is onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting of is onderworpen aan de in artikel 7 bedoelde belasting;
- b) de ontvangende entiteit valt niet onder de fiscale transparantieregeling van artikel 6;
- c) de ontvangende entiteit bezit een rechtstreekse deelneming in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap van ten minste 10 % of met een aankoopwaarde van ten minste 20 miljoen EUR en heeft deze deelneming gedurende het jaar voorafgaande aan de terbeschikkingstelling van de winst onafgebroken aangehouden of, bij een kortere duur, houdt haar zolang aan als nodig is om die duur te voltooien.

[...]

5. Lid 1 is ook van toepassing op entiteiten die op Portugees grondgebied zijn gevestigd en, onder de daarin gestelde voorwaarden, deelnemen in het maatschappelijk kapitaal van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde entiteit, wanneer beide entiteiten voldoen aan de voorwaarden van artikel 2 van richtlijn 90/435/EEG [van de Raad] van 23 juli 1990 [betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 6)].

[...]

8. De in lid 1 bedoelde aftrek bedraagt slechts 50 % van de in de belastbare winst begrepen inkomsten bestaande uit:

- a) winstuitkeringen, wanneer aan geen van de voorwaarden onder b) en c) van datzelfde lid is voldaan, alsmede inkomsten verkregen uit een winstdeelnemingsovereenkomst, in beide gevallen voor zover is voldaan aan de voorwaarde van lid 1, onder a);
- b) winstuitkeringen door een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde entiteit, wanneer die entiteit voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van [richtlijn 90/435], en aan geen van de voorwaarden van lid 1, onder c), is voldaan.

9. Indien niet langer is voldaan aan de in lid 1 gestelde voorwaarde inzake de minimumparticipatie vóór het verstrijken van de daarin gestelde termijn van één jaar, wordt de aftrek gecorrigeerd overeenkomstig het vorige lid of tenietgedaan, onverminderd de inaanmerkingneming van een eventueel belastingkrediet voor internationale dubbele belasting, overeenkomstig artikel 85, respectievelijk.

[...]

11. De in lid 1 bedoelde aftrek wordt verminderd met 50 % wanneer de inkomsten afkomstig zijn uit niet daadwerkelijk belaste winst, tenzij de ontvanger een vennootschap voor het beheer van kapitaaldeelnames is.

12. Voor de toepassing van lid 5 en lid 8, onder b), moet de belastingplichtige bewijzen dat de entiteit waarin kapitaal wordt aangehouden, en – in het geval van lid 6 – de ontvangende entiteit voldoen aan de in artikel 2 van [richtlijn 90/435] bedoelde voorwaarden, door middel van een verklaring die is bevestigd en geattesteerd door de bevoegde belastingdienst van de vestigingsstaat van de Europese Unie.”

- 10 Aangaande de uit een overeenkomst tussen de Portugese Staat en de betrokken entiteit voortvloeiende belastingvoordelen voor investeringen, bepaalde het Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen), zoals van toepassing in 2009 (hierna: „EBF”), in artikel 41, lid 5, onder b):

„5. Aan de in het vorige lid bedoelde promotoren van investeringsprojecten kunnen de volgende belastingvoordelen worden toegekend:

[...]

- b) opheffing van economische dubbele belasting onder de in artikel 46 CIRC gestelde voorwaarden gedurende de looptijd van de overeenkomst, voor investeringen bestaande in de oprichting of verwerving van buitenlandse vennootschappen.”

- 11 Artikel 42 EBF bepaalde:

„1. De aftrek bedoeld in artikel 46, lid 1, CIRC is van toepassing op winstuitkeringen aan ingezeten vennootschappen door in Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en in Oost-Timor gevestigde verbonden vennootschappen, wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a) de ontvangende vennootschap is onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en de verbonden vennootschap is onderworpen aan en niet vrijgesteld van een met de vennootschapsbelasting vergelijkbare belasting op inkomsten;

- b) de ontvangende entiteit bezit gedurende ten minste twee jaar een rechtstreekse deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van de verbonden vennootschap;
- c) de winstuitkeringen zijn afkomstig uit winsten van de verbonden vennootschap die tegen een tarief van ten minste 10 % zijn belast en niet voortvloeien uit activiteiten die passieve inkomsten genereren, te weten royalty's, meerwaarden van en andere inkomsten uit effecten, inkomsten uit onroerend goed dat buiten de vestigingsstaat van de vennootschap is gelegen, inkomsten uit verzekeringsactiviteiten die hoofdzakelijk voortkomen uit verzekeringen voor buiten de vestigingsstaat van de vennootschap gelegen goederen of voor buiten die staat wonende personen, en inkomsten uit banktransacties die niet rechtstreeks zijn gericht op de markt van dat grondgebied.

2. Voor de toepassing van het vorige lid moet de aan de [vennootschapsbelasting] onderworpen belastingplichtige die de aandelen aanhoudt, beschikken over bewijzen dat is voldaan aan de voorwaarden voor de aftrek.”

Overeenkomst Portugal-Tunesië

- 12 De op 24 februari 1999 te Lissabon tussen de Portugese Republiek en de Republiek Tunesië gesloten overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (hierna: „overeenkomst Portugal-Tunesië”) bepaalt in artikel 10:

„1. Dividenden betaald door een ingezetene van een overeenkomstsluitende Staat aan een ingezetene van de andere overeenkomstsluitende Staat, zijn in die andere Staat belastbaar.

2. Deze dividenden mogen evenwel ook in de overeenkomstsluitende Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, overeenkomstig de wetgeving van deze Staat, worden belast, met dien verstande dat indien de ontvanger van de dividenden de daadwerkelijke begunstigde ervan is, die belasting niet meer mag bedragen dan 15 % van het brutobedrag van de dividenden. De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten zullen in gemeen overleg bepalen op welke wijze deze grenzen zullen worden toegepast. Deze paragraaf laat onverlet de belastingheffing van de vennootschap ter zake van de winst waaruit de dividenden worden betaald.”

- 13 Artikel 22, lid 1, van de overeenkomst Portugal-Tunesië luidt:

„Wanneer een ingezetene van een overeenkomstsluitende Staat inkomsten ontvangt die volgens deze overeenkomst mogen worden belast in de andere overeenkomstsluitende Staat, trekt eerstbedoelde Staat het bedrag aan in die andere Staat betaalde inkomstenbelasting af van de inkomstenbelasting van deze ingezetene. De aftrek kan echter niet meer bedragen dan het gedeelte van de inkomstenbelasting, berekend vóór die aftrek, dat kan worden toegerekend aan het inkomen dat in de andere Staat mag worden belast.”

- 14 Artikel 25 van deze overeenkomst betreft de uitwisseling van inlichtingen en bepaalt met name dat de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten de inlichtingen uitwisselen die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van deze overeenkomst en van de nationale wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten inzake de in de deze overeenkomst bedoelde belastingen, waaronder de vennootschapsbelasting (hierna: „IRC”).

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 15 SECIL is een naamloze vennootschap die cement produceert. Haar zetel is gevestigd in Portugal en in deze lidstaat is zij onderworpen aan de regeling van groepsbelasting.

- 16 In januari 2000 heeft SECIL een deelneming verworven in het maatschappelijk kapitaal van Société des Ciments de Gabès SA (hierna: „Ciments de Gabès”), met zetel in Tunesië. In 2009 bezat SECIL 52 923 aandelen van deze vennootschap, of 98,72 % van haar maatschappelijk kapitaal.
- 17 In mei 2002 heeft SECIL een deelneming verworven in het maatschappelijk kapitaal van Ciments de Sibline SAL, met zetel in Libanon. In 2009 bezat SECIL 51,05 % van het maatschappelijk kapitaal van deze vennootschap, opgesplitst in een rechtstreekse deelneming van 28,64 % en een indirecte deelneming van 22,41 %.
- 18 In 2009 heeft SECIL voor een bedrag van 6 288 683,39 EUR aan dividenden ontvangen van Ciments de Gabès en voor een bedrag van 2 022 478,12 EUR aan dividenden van Ciments de Sibline. SECIL heeft deze bedragen opgevoerd in de vennootschapsbelasting over 2009. Over de aldus ontvangen dividenden is in Portugal belasting geheven, zonder dat toepassing werd gemaakt van een regeling tot voorkoming of vermindering van economische dubbele belasting.
- 19 Op 29 mei 2012 heeft SECIL bij de Director de Finanças de Setúbal (directeur van de belastingdienst van Setúbal, Portugal) bezwaar gemaakt in verband met de door haar voorgestelde berekening van de IRC voor belastingjaar 2009, op grond dat de belasting die was geheven over de door Ciments de Gabès en Ciments de Sibline uitgekeerde dividenden onrechtmatig was aangezien de Portugese regeling, door de toepassing van de regels tot het voorkomen van economische dubbele belasting uit te sluiten, de overeenkomst EG-Tunesië en de overeenkomst EG-Libanon alsmede het VWEU schond.
- 20 Dat bezwaar is afgewezen bij besluit van 10 oktober 2012.
- 21 Tegen deze afwijzing heeft SECIL beroep ingesteld bij de Tribunal Tributário de Lisboa (belastingrechter Lissabon, Portugal), waarbij zij in wezen aanvoerde dat de weigering om op de door Ciments de Gabès en Ciments de Sibline uitgekeerde dividenden de in belastingjaar 2009 in Portugal geldende regeling tot het voorkomen van economische dubbele belasting toe te passen, in strijd was met de overeenkomst EG-Tunesië en de overeenkomst EG-Libanon alsmede met de artikelen 49 en 63 VWEU.
- 22 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Tributário de Lisboa de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:
- „1) Vormt artikel 31 van de overeenkomst [EG-Tunesië] een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het recht van vestiging op het onderhavige geval van toepassing is?
 - 2) Zo ja, heeft het in deze bepaling vervatte recht van vestiging, zoals verzoekster stelt, tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Tunesië heeft ontvangen, omdat er anders sprake is van een schending van dat recht?
 - 3) Is artikel 34 van de overeenkomst [EG-Tunesië] een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het vrije verkeer van kapitaal op het onderhavige geval van toepassing is en dat de investering van verzoekster daaronder valt?
 - 4) Zo ja, heeft de in deze bepaling neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer, zoals verzoekster stelt, tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Tunesië heeft ontvangen?
 - 5) Impliceert het bepaalde in artikel 89 van de overeenkomst [EG-Tunesië] dat de hierboven gestelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord?

- 6) Is een restrictieve behandeling van de door [Ciments de Gabès] uitgekeerde dividenden gerechtvaardigd, gelet op het feit dat het samenwerkingskader van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen [PB 1977, L 336, blz. 15] niet de Republiek Tunesië omvat?
- 7) Vormen de artikelen 31 en 33, lid 2, van de overeenkomst [EG-Libanon], in hun onderlinge samenhang gelezen, een duidelijk, nauwkeurig, onvoorwaardelijk en dus rechtstreeks toepasselijk voorschrift, met als gevolg dat het vrije verkeer van kapitaal op het onderhavige geval van toepassing is?
- 8) Zo ja, heeft toepassing van het in deze bepalingen voorziene vrije kapitaalverkeer dan het door verzoekster gestelde gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC moet worden toegepast op de dividenden die zij van haar dochteronderneming in Libanon heeft ontvangen?
- 9) Impliceert het bepaalde in artikel 85 van de overeenkomst [EG-Libanon] dat de hierboven gestelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord?
- 10) Is een restrictieve behandeling van de door [Ciments de Sibline] uitgekeerde dividenden gerechtvaardigd, gelet op het feit dat het samenwerkingskader van [richtlijn 77/799] niet de Republiek Libanon omvat?
- 11) Is artikel 56 EG [(thans) artikel 63 VWEU] in casu van toepassing en zo ja, heeft de in deze bepaling neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer tot gevolg dat de regeling van integrale aftrek van artikel 46, lid 1, CIRC of, subsidiair, de regeling van gedeeltelijke aftrek van lid 8 van dat artikel, moet worden toegepast op de dividenden die in het belastingjaar 2009 door [Ciments de Gabès] en [Ciments de Sibline] aan verzoekster zijn uitgekeerd?
- 12) Gesteld dat de vrijheid van kapitaalverkeer in casu van toepassing is, wordt het niet toepassen van de in de toenmalige Portugese wet opgenomen regelingen tot voorkoming of vermindering van economische dubbele belasting op de betrokken dividenden dan gerechtvaardigd door het feit dat het samenwerkingskader van [richtlijn 77/799] niet de Republiek Tunesië en de Republiek Libanon omvat?
- 13) Verzet de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG (thans artikel 64 VWEU) zich tegen toepassing van de vrijheid van kapitaalverkeer, met de door verzoekster gewenste gevolgen?
- 14) Moet de standstillclausule van artikel 57, lid 1, EG (thans artikel 64 VWEU) niet worden toegepast omdat inmiddels de regeling van artikel 41, lid 5, onder b), EBF inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen en de regeling van artikel 42 EBF inzake dividenden afkomstig uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor zijn ingevoerd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

- 23 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van het VWEU inzake het vrije kapitaalverkeer alsmede de bepalingen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de in Portugal toegepaste

fiscale behandeling van dividenden die aan een in deze lidstaat gevestigde vennootschap worden uitgekeerd door vennootschappen die zijn gevestigd in een derde land, te weten de Republiek Tunesië respectievelijk de Republiek Libanon.

- 24 Aangaande het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen heeft het Hof geoordeeld dat in artikel 63, lid 1, VWEU een duidelijk en onvoorwaardelijk verbod wordt geformuleerd, dat geen enkele uitvoeringsmaatregel vereist en particulieren rechten toekent waarop zij zich in rechte kunnen beroepen (arresten van 14 december 1995, *Sanz de Lera e.a.*, C-163/94, C-165/94 en C-250/94, EU:C:1995:451, punten 41 en 47, en 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 21). Deze bepaling kan dus, in samenhang met de artikelen 64 en 65 VWEU, voor de nationale rechter worden ingeroepen en tot gevolg hebben dat de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten, ongeacht om welke categorie van kapitaalverkeer het gaat (arrest van 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 27, en beschikking van 4 juni 2009, *KBC Bank en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 en C-499/07, EU:C:2009:339, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Bijgevolg dienen in de eerste plaats de artikelen 63 en 65 VWEU te worden uitgelegd, teneinde allereerst te bepalen of een situatie als in het hoofdgeding onder het vrije kapitaalverkeer valt en of de vennootschap die de betrokken dividenden heeft ontvangen, zich op artikel 63 VWEU kan beroepen om op te komen tegen de fiscale behandeling van de dividenden die zij van de in Tunesië en Libanon gevestigde vennootschappen heeft ontvangen. Is dat het geval, dan dient vervolgens te worden nagegaan of de behandeling van de aan de ontvangende vennootschap uitgekeerde dividenden een beperking in de zin van artikel 63 VWEU vormt, en in voorkomend geval dient daarna te worden beoordeeld of deze beperking desnoods kan worden gerechtvaardigd.
- 26 Derhalve moeten in eerste instantie de elfde en de twaalfde vraag van de verwijzende rechter worden onderzocht.
- 27 Ingeval de artikelen 63 en 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een fiscale behandeling als die welke in Portugal wordt toegepast op dividenden uit Tunesië en Libanon, dient in de tweede plaats te worden nagegaan of deze lidstaat zich kan beroepen op de afwijking van artikel 64, lid 1, VWEU en dienen dus de dertiende en de veertiende vraag betreffende de uitlegging van artikel 64 VWEU te worden onderzocht. In dit verband moet in het bijzonder worden onderzocht of het feit dat de Portugese Republiek de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon heeft gesloten, gevolgen kon hebben voor de bij artikel 64, lid 1, VWEU aan deze lidstaat verleende mogelijkheid.
- 28 In de derde plaats dienen, ingeval op basis van de uitlegging van artikel 64 VWEU wordt vastgesteld dat het feit dat de Portugese Republiek de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon heeft gesloten, gevolgen kon hebben voor de bij artikel 64, lid 1, VWEU aan deze lidstaat verleende mogelijkheid, de eerste tot en met de tiende vraag betreffende de uitlegging van de bepalingen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon te worden onderzocht teneinde te bepalen of deze overeenkomsten in het hoofdgeding kunnen worden ingeroepen.
- 29 In de vierde plaats dient in antwoord op de vragen die bij de verwijzende rechter rijzen, te worden verduidelijkt welke gevolgen de uitlegging van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU alsmede van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon heeft voor het hoofdgeding.

Uitlegging van de artikelen 63 en 65 VWEU

- 30 Met zijn elfde en twaalfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een situatie als in het hoofdgeding onder artikel 63 VWEU valt en, zo ja, of de artikelen 63 en 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene is van de

betrokken lidstaat, dividenden die haar zijn uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene is van diezelfde lidstaat, kan aftrekken van haar belastinggrondslag, terwijl deze aftrek niet mogelijk is voor dividenden die zijn uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene is van een derde land.

Toepasselijkheid van artikel 63 VWEU

- 31 Volgens de rechtspraak van het Hof kan de fiscale behandeling van dividenden zowel onder artikel 49 VWEU betreffende de vrijheid van vestiging als onder artikel 63 VWEU betreffende het vrije verkeer van kapitaal vallen. Voor de beantwoording van de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, dient rekening te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (zie in die zin arresten van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punten 89 en 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 25).
- 32 Een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op participaties waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, valt onder artikel 49 VWEU inzake de vrijheid van vestiging (arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Nationale bepalingen die van toepassing zijn op participaties die enkel als belegging worden genomen zonder dat het de bedoeling is invloed op het bestuur van en de zeggenschap over de onderneming uit te oefenen, moeten daarentegen uitsluitend aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal worden getoetst (arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 92).
- 34 Het Hof heeft geoordeeld dat in een context die ziet op de fiscale behandeling van uit een derde land afkomstige dividenden, uit het onderzoek van het voorwerp van een nationale wettelijke regeling kan worden opgemaakt of de fiscale behandeling van dergelijke dividenden onder de bepalingen van het Verdrag inzake het vrije verkeer van kapitaal valt (zie in die zin arrest van 10 april 2014, *Emerging Market Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Dienaangaande heeft het Hof gepreciseerd dat een nationale wettelijke regeling betreffende de fiscale behandeling van dividenden die niet uitsluitend van toepassing is op situaties waarin de moedermaatschappij een beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent, aan artikel 63 VWEU moet worden getoetst. Een in een lidstaat gevestigde vennootschap kan dus ongeacht de omvang van de participatie die zij aanhoudt in de in een derde land gevestigde uitkerende vennootschap, zich op deze bepaling beroepen om de wettigheid van een dergelijke wettelijke regeling te betwisten (zie in die zin arrest van 10 april 2014, *Emerging Market Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 36 In casu zijn vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op het Portugese grondgebied is gevestigd, krachtens artikel 46 CIRC gerechtigd dividenden in mindering te brengen op hun belastinggrondslag wanneer deze dividenden zijn uitgekeerd door vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op dat grondgebied is gevestigd en die bovendien zijn onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.
- 37 Ingevolge artikel 46, lid 1, CIRC is deze aftrek volledig, wanneer de ontvangende entiteit niet onder de fiscale transparantieregeling van artikel 6 van dat wetboek valt en een rechtstreekse deelneming in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap bezit van ten minste 10 % of met een

aankoopwaarde van ten minste 20 miljoen EUR, waarbij deze deelneming gedurende het jaar voorafgaande aan de terbeschikkingstelling van de winst onafgebroken moet zijn aangehouden of, bij een kortere duur, zolang als nodig is om die duur te voltooien.

- 38 Wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 46, lid 1, CIRC inzake de fiscale transparantie en de omvang van de participatie in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap, heeft de ontvangende vennootschap krachtens artikel 46, lid 8, CIRC recht op een aftrek van 50 % van de in de belastbare winst opgenomen inkomsten.
- 39 Deze regeling, die niet voorziet in enige minimumgrens voor de participaties in de uitkerende vennootschap wat de gedeeltelijke aftrek betreft en een minimumgrens van 10 % van het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap of een aankoopwaarde van 20 miljoen EUR vaststelt wat de volledige aftrek betreft, geldt zowel voor dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt wegens een participatie die een zodanige invloed op de besluitvorming van de uitkerende vennootschap verleent dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, als voor dividenden die worden ontvangen wegens een participatie die geen zodanige invloed verleent.
- 40 Aangaande meer specifiek de voorwaarden voor de volledige aftrek heeft het Hof geoordeeld dat op grond van een minimumgrens van 10 % investeringen die enkel als belegging worden genomen zonder dat het de bedoeling is invloed uit te oefenen op het bestuur van en de zeggenschap over de onderneming, weliswaar van de werkingssfeer van het belastingvoordeel kunnen worden uitgesloten, maar de aftrek is niet vanwege deze minimumgrens op zich uitsluitend van toepassing op participaties waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald (arrest van 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punten 34 en 35). Het Hof heeft immers geoordeeld dat een participatie van een dergelijke omvang niet noodzakelijkerwijs impliceert dat de houder ervan een beslissende invloed uitoefent op de besluiten van de vennootschap waarvan hij aandeelhouder is (zie in die zin arresten van 3 oktober 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 22, en 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 35).
- 41 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling niet ertoe strekt uitsluitend van toepassing te zijn op situaties waarin de ontvangende vennootschap een beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent, moet worden geoordeeld dat een situatie als in het hoofdgeding onder artikel 63 VWEU inzake het vrije kapitaalverkeer valt.
- 42 Tevens zij opgemerkt dat aangezien het Verdrag de vrijheid van vestiging niet verruimt tot derde landen, moet worden vermeden dat de uitlegging van artikel 63, lid 1, VWEU, wat de betrekkingen met deze staten betreft, marktdeelnemers die buiten de territoriale werkingssfeer van de vrijheid van vestiging vallen, de kans geeft daaruit profijt te halen (arresten van 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 31).
- 43 Van dat gevaar is evenwel geen sprake in een situatie als in het hoofdgeding, aangezien de betrokken regeling niet ziet op de voorwaarden waaronder een ingezeten vennootschap van Portugal toegang heeft tot de markt van een derde land, of een vennootschap van een derde land toegang heeft tot de markt van een lidstaat, doch uitsluitend op de fiscale behandeling van dividenden uit investeringen die de ontvanger heeft gedaan in de uitkerende vennootschap.
- 44 Bijgevolg kan, in een situatie als in het hoofdgeding, een in Portugal gevestigde vennootschap die dividenden ontvangt van een vennootschap die is gevestigd in Tunesië respectievelijk Libanon, zich beroepen op artikel 63 VWEU om op te komen tegen de fiscale behandeling van deze dividenden in die lidstaat, die steunt op een regeling die niet ertoe strekt uitsluitend van toepassing te zijn op situaties waarin de ontvangende vennootschap beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

- 45 Volgens vaste rechtspraak omvatten de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen die niet-ingezetenen ervan doen afzien in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 46 Aangaande de vraag of een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding een beperking van het kapitaalverkeer vormt, zij opgemerkt, zoals in de punten 36 tot en met 38 van dit arrest is gepreciseerd, dat wanneer een vennootschap waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op het Portugese grondgebied is gevestigd, dividenden ontvangt van een vennootschap waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur op datzelfde grondgebied is gevestigd, en wanneer de uitkerende vennootschap bovendien is onderworpen aan en niet vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, de ontvangende vennootschap deze dividenden in mindering kan brengen op haar belastinggrondslag. Het gaat om een volledige dan wel gedeeltelijke aftrek, naargelang wel of niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 46, lid 1, onder b) en c), CIRC. Bovendien wordt de in dit artikel 46, lid 1, CIRC bedoelde aftrek ingevolge artikel 46, lid 11, ervan verminderd tot 50 % wanneer de inkomsten afkomstig zijn uit niet daadwerkelijk belaste winst.
- 47 Vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur gevestigd is op het Portugese grondgebied en die dividenden ontvangen van vennootschappen waarvan de zetel of het daadwerkelijke bestuur is gevestigd in een derde land, zoals de Republiek Tunesië of de Republiek Libanon, zijn daarentegen voor de ontvangen dividenden tegen het wettelijke tarief aan de IRC onderworpen.
- 48 De economische dubbele belasting van door een ingezeten vennootschap ontvangen dividenden wordt aldus voorkomen of verminderd wanneer de uitkerende vennootschap in Portugal is gevestigd, terwijl dat niet het geval is wanneer deze vennootschap is gevestigd in een derde land, zoals de Republiek Tunesië of de Republiek Libanon.
- 49 Dienaangaande staat vast dat de overeenkomst Portugal-Tunesië geen dergelijke ongunstige behandeling kan voorkomen. Deze overeenkomst strekt immers enkel ertoe de gevolgen van de dubbele belasting te verzachten voor de ingezeten vennootschap die dividenden ontvangt, met betrekking tot de in de vestigingsstaat van de uitkerende vennootschap ingehouden dividendbelasting. Deze overeenkomst voorziet niet in een regeling tot het voorkomen van economische dubbele belasting van dividenden die voor de ontvangende vennootschap voortvloeit uit het feit dat de uitkerende vennootschap wordt belast over de winst waaruit de dividenden worden betaald. Tussen de Portugese Republiek en de Republiek Libanon werd daarentegen geen overeenkomst tot het voorkomen van dubbele belasting gesloten.
- 50 Dat verschil in behandeling kan ingezeten vennootschappen van Portugal ervan doen afzien, hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die zijn gevestigd in een derde land, zoals de Republiek Tunesië of de Republiek Libanon. Aangezien inkomsten uit kapitaal die afkomstig zijn uit een derde land, fiscaal minder gunstig worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd door een in Portugal gevestigde vennootschap, zijn aandelen in een vennootschap die in een derde land is gevestigd, immers minder aantrekkelijk voor in Portugal gevestigde investeerders dan aandelen in een vennootschap met zetel in die lidstaat (zie in die zin arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 64, en 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 80).

51 Een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk van haar belastinggrondslag kan aftrekken, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van een derde land is, vormt een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen.

Bestaan van een rechtvaardigingsgrond

52 Volgens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU doet het bepaalde in artikel 63 VWEU evenwel niet af aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd.

53 Deze bepaling moet, als afwijking van het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingregeling die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de staat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag. De in artikel 65, lid 1, onder a), VWEU bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in artikel 65, lid 1, VWEU bedoelde nationale bepalingen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 [VWEU]” (arrest van 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punten 55 en 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Bijgevolg moet een onderscheid worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door artikel 65, lid 3, VWEU verboden discriminaties. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een nationale wettelijke belastingregeling als in het hoofdgeding slechts verenigbaar met de Verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (arrest van 10 mei 2012, *Santander Asset Management SGIIC e.a.*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Uit vaste rechtspraak volgt dat de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die uit een derde land afkomstige dividenden ontvangt, uit het oogpunt van een belastingregel als in het hoofdgeding, die ertoe strekt de economische dubbele belasting over winstuitkeringen te voorkomen of te verminderen, vergelijkbaar is met de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die binnenlandse dividenden ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast (zie in die zin arrest van 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 De beperking kan dus enkel worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval moet de beperking ook geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het verwezenlijken van dat doel (arrest van 17 december 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 De Portugese en de Zweedse regering stellen dat een dergelijke beperking wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren en om belastingfraude te voorkomen. De mogelijkheden waarover de Portugese belastingautoriteiten beschikken om de inlichtingen te verkrijgen die noodzakelijk zijn om zich ervan te vergewissen dat is voldaan aan de voorwaarden voor het betrokken belastingvoordeel, zijn immers beperkt doordat tussen de Portugese Republiek enerzijds en de Republiek Tunesië of de Republiek Libanon anderzijds geen kader voor

administratieve samenwerking bestaat dat te vergelijken is met het kader dat onder de lidstaten is ingevoerd door richtlijn 77/799, die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van kracht was. Het beding omtrent de uitwisseling van inlichtingen dat in de overeenkomst Portugal-Tunesië is opgenomen, is niet dwingend en tussen de Portugese Republiek en de Republiek Libanon is geen dergelijke overeenkomst gesloten.

- 58 Volgens de rechtspraak vormt zowel de bestrijding van belastingfraude (zie met name arrest van 11 oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, punt 81) als de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (zie met name arresten van 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 55, en 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak) een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen.
- 59 Aangaande – in de eerste plaats – de argumenten in verband met de noodzaak om belastingfraude te voorkomen, blijkt uit de rechtspraak dat een nationale maatregel die het vrije kapitaalverkeer beperkt, door deze dwingende reden van algemeen belang gerechtvaardigd kan zijn wanneer hij specifiek ziet op volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied of om in verband met die winsten een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten van 17 september 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, punt 89, en 3 oktober 2013, *C-282/12*, *Itelcar*, EU:C:2013:629, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 De omstandigheid alleen dat de uitkerende vennootschap in een derde land is gevestigd, is in deze context niet voldoende om uit te gaan van een algemeen vermoeden van belastingfraude en kan geen rechtvaardigingsgrond zijn voor een maatregel die afbreuk doet aan de uitoefening van een door het Verdrag gewaarborgde vrijheid (zie naar analogie arrest van 19 juli 2012, *A*, C-48/11, EU:C:2012:485, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 61 In casu sluit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke belastingregeling op algemene wijze uit dat de economische dubbele dividendbelasting kan worden voorkomen of verminderd wanneer de dividenden worden uitgekeerd door een in een derde land gevestigde vennootschap, zonder dat specifiek wordt beoogd gedragingen te voorkomen die erop zijn gericht volkomen kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de normaliter verschuldigde belasting te ontwijken of een belastingvoordeel te verkrijgen.
- 62 Derhalve kan de beperking van het vrije kapitaalverkeer niet worden gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de noodzaak om fraude en belastingontduiking te voorkomen.
- 63 Aangaande – in de tweede plaats – de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, zij opgemerkt dat het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen in een andere juridische context valt dan de context die binnen de Unie geldt, en dat het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten dat is ingevoerd bij richtlijn 77/799, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 129), die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van kracht was, en bij richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799 (PB 2011, L 64, blz. 1), niet bestaat tussen de lidstaten en de bevoegde autoriteiten van een derde land wanneer dat derde land geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (arrest van 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punten 65 en 66).
- 64 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer de regeling van een lidstaat voor de toepassing van een gunstigere belastingregeling vereist dat voldaan is aan voorwaarden waarvan de naleving slechts kan worden gecontroleerd door het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, die lidstaat bijgevolg de toekenning van dit voordeel in beginsel mag weigeren

wanneer, met name wegens het ontbreken van een uit een overeenkomst of verdrag voortvloeiende verplichting voor dit derde land om inlichtingen te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van dit derde land te verkrijgen (arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 65 In casu volgt uit artikel 46, lid 1, onder a), CIRC dat wanneer zowel de uitkerende als de ontvangende vennootschap ingezetene van Portugal is, de dividenden volledig kunnen worden afgetrokken van de belastinggrondslag wanneer de uitkerende vennootschap aan de vennootschapsbelasting of de in artikel 7 CIRC bedoelde belasting is onderworpen. Ingevolge artikel 46, lid 8, CIRC moet voor toekenning van de gedeeltelijke aftrek eveneens zijn voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen, wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden van artikel 46, lid 1, onder b) en c), CIRC, die de ontvangende vennootschap moet vervullen.
- 66 Derhalve kan worden geoordeeld dat toekenning van de volledige of gedeeltelijke aftrek, zoals voorzien in lid 1 respectievelijk lid 8 van artikel 46 CIRC, afhangt van de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen, waarbij de belastingautoriteiten in staat moeten zijn te controleren of aan deze voorwaarde is voldaan.
- 67 De overeenkomst Portugal-Tunesië bepaalt in artikel 25, met als opschrift „Uitwisseling van inlichtingen”, met name dat de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten de inlichtingen uitwisselen die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van deze overeenkomst en van de nationale wetgeving van de overeenkomstsluitende Staten inzake de in de deze overeenkomst bedoelde belastingen, waaronder de IRC.
- 68 Het staat aan de verwijzende rechter om te onderzoeken of de uit de overeenkomst Portugal-Tunesië voortvloeiende verplichtingen het voor de Portugese autoriteiten mogelijk kunnen maken de inlichtingen van de Republiek Tunesië te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen. Is dat het geval, dan kan de beperking als gevolg van de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek, zoals voorzien in lid 1 respectievelijk lid 8 van artikel 46 CIRC, niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.
- 69 Aangezien – zoals de verwijzende rechter heeft gepreciseerd – geen enkele overeenkomst inzake wederzijdse bijstand is gesloten tussen de Portugese Republiek en de Republiek Libanon, kan de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek, zoals voorzien in lid 1 respectievelijk lid 8 van artikel 46 CIRC, worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen indien het onmogelijk blijkt om van de Republiek Libanon de inlichtingen te verkrijgen die de autoriteiten in staat moeten stellen om na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen.
- 70 Niettemin dient ook te worden opgemerkt dat ingevolge artikel 46, lid 11, CIRC de in lid 1 van dit artikel 46 bedoelde aftrek wordt verminderd tot 50 % wanneer de inkomsten afkomstig zijn uit niet daadwerkelijk belaste winst, tenzij de ontvanger een vennootschap voor het beheer van kapitaaldeelnames is.
- 71 Het staat aan de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om na te gaan of deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden gecontroleerd of de uitkerende vennootschap in haar vestigingsstaat aan de belasting is onderworpen. Zo ja, dan kan de dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, niet dienen ter rechtvaardiging van de beperking als gevolg van de weigering van de in artikel 46, lid 11, CIRC voorziene gedeeltelijke aftrek voor dividenden die uit Tunesië of Libanon afkomstig zijn.

- 72 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de elfde en de twaalfde vraag worden geantwoord dat de artikelen 63 en 65 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat:
- een in Portugal gevestigde vennootschap die dividenden ontvangt van een vennootschap die is gevestigd in Tunesië respectievelijk Libanon, zich kan beroepen op artikel 63 VWEU om op te komen tegen de fiscale behandeling van deze dividenden in die lidstaat, die steunt op een regeling die niet ertoe strekt uitsluitend van toepassing te zijn op situaties waarin de ontvangende vennootschap beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent;
 - een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van een derde land is, een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen vormt;
 - de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag op grond van artikel 46, leden 1 en 8, CIRC kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van het derde land waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
 - de weigering van gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, CIRC kan niet worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in de staat waarvan zij ingezetene is, aan de belasting is onderworpen, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.

Uitlegging van artikel 64 VWEU

- 73 Met zijn dertiende en veertiende vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 64, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, voor zover zij een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer vormt, is toegestaan als beperking die bestond op 31 december 1993, in de zin van artikel 64, lid 1, VWEU.
- 74 Ingevolge artikel 64, lid 1, VWEU doet het bepaalde in artikel 63 VWEU geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.
- 75 Ofschoon het Verdrag geen definitie bevat van het begrip „directe investeringen”, is dit begrip gedefinieerd in de nomenclatuur van het kapitaalverkeer die is opgenomen in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [artikel ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB 1988, L 178, blz. 5). Blijkens de lijst van „directe investeringen” in de eerste rubriek van deze nomenclatuur en de verklarende aantekeningen daarbij, betreft dit begrip alle investeringen welke door natuurlijke of rechtspersonen worden verricht en

welke gericht zijn op de vestiging of de handhaving van duurzame en directe betrekkingen tussen de kapitaalverschaffer en de onderneming waarvoor de desbetreffende middelen bestemd zijn met het oog op de uitoefening van een economische activiteit (arrest van 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 76 Wat de deelnemingen in nieuwe of bestaande ondernemingen in de vorm van aandelenvennootschappen betreft, veronderstelt, zoals de in het vorige punt van dit arrest bedoelde verklarende aantekeningen bevestigen, het doel om duurzame economische betrekkingen te vestigen of te handhaven dat de aandelen een aandeelhouder, hetzij ingevolge de bepalingen van de nationale wetgeving op de aandelenvennootschappen, hetzij uit anderen hoofde de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de betrokken vennootschap (arrest van 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 77 Volgens de rechtspraak omvatten de beperkingen van het kapitaalverkeer in verband met directe investeringen of een vestiging in de zin van artikel 64, lid 1, VWEU niet enkel nationale maatregelen waarvan de toepassing op het kapitaalverkeer naar of uit derde landen investeringen of de vestiging beperken, maar ook maatregelen die de uitkering van daaruit voortvloeiende dividenden beperken (arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 103 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 78 Daaruit volgt dat een beperking van het kapitaalverkeer, zoals een minder voordelige fiscale behandeling van buitenlandse dividenden, onder artikel 64, lid 1, VWEU valt voor zover zij verband houdt met deelnemingen die worden genomen teneinde duurzame en directe economische betrekkingen te vestigen of te handhaven tussen de aandeelhouder en de betrokken vennootschap en die de aandeelhouder de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de betrokken vennootschap (arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 185, en 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punt 37).
- 79 In casu betreft het hoofdgeding ten eerste de fiscale behandeling van de door *Ciments de Gabès* uitgekeerde dividenden die verband houden met deelnemingen tot het beloop van 98,72 % van het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap. Een dergelijke deelneming kan de aandeelhouder de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de uitkerende vennootschap en kan dus worden aangemerkt als een directe investering.
- 80 Het hoofdgeding betreft ten tweede de fiscale behandeling van de dividenden die zijn uitgekeerd door *Ciments de Sibline*, waarin de ontvangende vennootschap rechtstreeks 28,64 % van het maatschappelijk kapitaal bezit. Ook een dergelijke deelneming kan, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, de aandeelhouder de mogelijkheid bieden daadwerkelijk deel te hebben in het bestuur van of de zeggenschap over de uitkerende vennootschap en zou dus kunnen worden aangemerkt als een directe investering.
- 81 Uit de rechtspraak volgt dat het begrip „op 31 december 1993 bestaande beperking” veronderstelt dat het rechtskader waarin de betrokken beperking is opgenomen, sinds die datum ononderbroken deel heeft uitgemaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat. Zou dit anders zijn, dan zou een lidstaat immers op enig tijdstip opnieuw beperkingen van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen kunnen invoeren die op 31 december 1993 in de nationale rechtsorde bestonden, doch niet zijn gehandhaafd (arrest van 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 48).
- 82 Tevens volgt uit de rechtspraak dat hoewel in beginsel de nationale rechter de inhoud dient te bepalen van de wettelijke regeling die bestond op een door een Uniehandeling bepaalde datum, het aan het Hof staat om de gegevens te verschaffen voor de uitlegging van het Unierechtelijke begrip dat de basis

vormt voor de toepassing van een Unierechtelijke uitzonderingsregeling op een nationale wettelijke regeling die op een bepaalde datum „bestaat” (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 191, en 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 47).

- 83 In deze context wenst de verwijzende rechter meer specifiek met zijn veertiende vraag te vernemen welke gevolgen dienen te worden verbonden aan de invoering, na 31 december 1993, van de regeling van artikel 41, lid 5, onder b), EBF inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen en van de regeling van artikel 42 EBF inzake dividenden afkomstig uit Afrikaanse landen met het Portugees als officiële taal en Oost-Timor.
- 84 Voor zover met de vaststelling van deze twee regelingen het rechtskader inzake de fiscale behandeling van dividenden uit Tunesië en Libanon niet is gewijzigd, neemt de vaststelling ervan niet weg dat de uitsluiting van dividenden die worden uitgekeerd door in deze derde landen gevestigde vennootschappen, van de mogelijkheid van volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting, moet worden aangemerkt als een bestaande beperking (zie in die zin arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 51).
- 85 Niettemin dient te worden onderzocht welke gevolgen de sluiting van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon heeft voor de bij artikel 64, lid 1, VWEU aan de Portugese Republiek verleende mogelijkheid.
- 86 Artikel 64, lid 1, VWEU bevat voor een lidstaat de mogelijkheid om in de betrekkingen met derde landen de beperkingen van het kapitaalverkeer te blijven toepassen die binnen de materiële werkingssfeer van deze bepalingen vallen, zelfs indien zij in strijd zijn met het in artikel 63, lid 1, VWEU neergelegde beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, mits die beperkingen reeds bestonden op 31 december 1993 (arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 187, en 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punt 39).
- 87 Een lidstaat verzaakt aan die mogelijkheid door de bepalingen die aan de betrokken beperking ten grondslag lagen, in te trekken. Artikel 64, lid 1, VWEU ziet immers niet op de bepalingen die, hoewel zij op de voornaamste punten identiek zijn aan een op 31 december 1993 bestaande wettelijke regeling, opnieuw een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal hebben ingevoerd die na intrekking van de vroegere wettelijke regeling niet meer bestond (zie in die zin arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 49).
- 88 Een lidstaat verzaakt tevens aan die mogelijkheid door bepalingen vast te stellen die de hoofdgedachte waarop de vroegere wettelijke regeling beruiste, te veranderen. Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat bij de beoordeling van de mogelijkheid waarover een lidstaat beschikt om zich te beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU, de formele aspecten van de handeling die een beperking uitmaakt, ondergeschikt zijn aan de inhoudelijke aspecten van die beperking. Een nationale maatregel die na 31 december 1993 is vastgesteld, is immers niet om die reden alleen automatisch van de bij artikel 64, lid 1, VWEU ingevoerde uitzonderingsregeling uitgesloten. Deze regeling geldt immers ook voor bepalingen die op de voornaamste punten identiek zijn aan de vroegere wettelijke regeling of die daarin enkel een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wettelijke regeling verminderen of opheffen, doch bepalingen die op een andere hoofdgedachte dan de vorige berusten en nieuwe procedures invoeren, zijn daarvan uitgesloten (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 192, en 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, punt 41).
- 89 Gelet op deze omstandigheden dient te worden geoordeeld dat een lidstaat eveneens aan de bij artikel 64, lid 1, VWEU geboden mogelijkheid verzaakt door, zonder de bestaande regeling formeel in te trekken of te wijzigen, een internationale overeenkomst zoals een associatieovereenkomst te sluiten, waarin, in een bepaling met rechtstreekse werking, een in dat artikel 64, lid 1, bedoelde categorie van

kapitaalverkeer wordt vrijgemaakt. Deze wijziging van het rechtskader moet, wat de gevolgen voor de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU betreft, bijgevolg worden gelijkgesteld met de invoering van een nieuwe wettelijke regeling die steunt op een andere hoofdgedachte dan de bestaande wettelijke regeling.

- 90 De bij een internationale overeenkomst ingevoerde vrijmaking van het kapitaalverkeer zou immers een dode letter zijn indien in situaties waarin deze overeenkomst zich verzet tegen een regeling van een lidstaat, deze lidstaat deze regeling zou kunnen blijven toepassen krachtens artikel 64, lid 1, VWEU.
- 91 Derhalve dienen de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon te worden uitgelegd teneinde te bepalen of deze overeenkomsten, in bepalingen met rechtstreekse werking, de directe investeringen waarover het gaat in het hoofdgeding, vrijmaken.
- 92 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet op de dertiende en de veertiende vraag worden geantwoord dat artikel 64, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat:
- voor zover met de vaststelling van de in artikel 41, lid 5, onder b), EBF neergelegde regeling inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen en van de in artikel 42 EBF neergelegde regeling inzake dividenden uit Afrikaanse landen met Portugees als officiële taal en Oost-Timor het rechtskader inzake de behandeling van dividenden uit Tunesië en Libanon niet is gewijzigd, de vaststelling van deze regelingen niet wegneemt dat de uitsluiting van dividenden die worden uitgekeerd door in deze derde landen gevestigde vennootschappen van de mogelijkheid van volledige of gedeeltelijke aftrek, moet worden aangemerkt als een bestaande beperking;
 - een lidstaat aan de bij artikel 64, lid 1, VWEU geboden mogelijkheid verzaakt door, zonder de bestaande regeling formeel in te trekken of te wijzigen, een internationale overeenkomst zoals een associatieovereenkomst te sluiten, waarin, in een bepaling met rechtstreekse werking, een in dat artikel 64, lid 1, bedoelde categorie van kapitaalverkeer wordt vrijgemaakt; deze wijziging van het rechtskader moet bijgevolg worden gelijkgesteld, wat de gevolgen voor de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU betreft, met de invoering van een nieuwe regeling die steunt op een andere hoofdgedachte dan de bestaande regeling.

Uitlegging van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon

- 93 Met zijn eerste tot en met tiende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van Portugal is, dividenden die zij ontvangt van een vennootschap die ingezetene van die lidstaat is, kan aftrekken van haar belastinggrondslag, terwijl die aftrek niet mogelijk is voor dividenden die worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene is van Tunesië of Libanon.
- 94 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak een internationale overeenkomst niet enkel moet worden uitgelegd aan de hand van de bewoordingen waarin ze is opgesteld, maar evenzeer in het licht van haar doelstellingen. Artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (*Recueil des Traités des Nations Unies*, deel 1155, blz. 331) preciseert dienaangaande dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van het voorwerp en het doel van het verdrag (zie in die zin met name arrest van 25 februari 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 95 Aangaande de vraag of de bepalingen van een overeenkomst rechtstreeks toepasselijk zijn in de rechtsorde van de partijen, heeft het Hof geoordeeld dat wanneer deze vraag niet in deze overeenkomst is geregeld, het Hof deze vraag op dezelfde wijze dient te beslechten als andere

uitleggingsvragen in verband met de toepassing van overeenkomsten in de Unie (arrest van 14 december 2006, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat geldt voor zowel de overeenkomst EG-Tunesië als de overeenkomst EG-Libanon.

- 96 Volgens vaste rechtspraak moet een bepaling van een door de Unie met derde staten gesloten overeenkomst worden geacht rechtstreeks toepasselijk te zijn, wanneer deze overeenkomst, gelet op haar bewoordingen en op het doel en de aard ervan, een duidelijke en nauwkeurig omschreven verplichting behelst voor de uitvoering of werking waarvan geen verdere handeling vereist is (zie in die zin met name arresten van 27 september 2001, *Głoszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, punt 30; 8 mei 2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, punt 54; 12 april 2005, *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, punt 21, en 14 december 2006, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, punt 25).

Overeenkomst EG-Tunesië

– Relevante bepalingen (eerste en derde vraag)

- 97 Met zijn eerste en derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 31 en 34 van de overeenkomst EG-Tunesië rechtstreeks toepasselijk zijn en, zo ja, of de situatie in het hoofdgeding onder deze bepalingen valt.
- 98 Voor zover – zoals in punt 91 van dit arrest is uiteengezet – de uitlegging van de overeenkomst EG-Tunesië het mogelijk moet maken te bepalen of deze overeenkomst, in bepalingen met rechtstreekse werking, de directe investeringen waarover het in het hoofdgeding gaat vrijmaakt, behoeft niet te worden geantwoord op de eerste vraag van de verwijzende rechter betreffende artikel 31 van deze overeenkomst, dat ziet op het recht van vestiging en de diensten.
- 99 Met betrekking tot artikel 34 van de overeenkomst EG-Tunesië zij vastgesteld dat lid 1 van dit artikel in duidelijke, nauwkeurige en onvoorwaardelijke bewoordingen de Gemeenschap en de Republiek Tunesië ertoe verplicht om met betrekking tot de verrichtingen op de kapitaalrekening van de betalingsbalans vanaf de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomst het vrije verkeer van kapitaal te garanderen met betrekking tot directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en alle opbrengsten daarvan.
- 100 Dit voorschrift legt een nauwkeurig omschreven resultaatsverplichting op en kan door een justitiabele voor de nationale rechter worden ingeroepen ter ondersteuning van een verzoek om de bepalingen die een belemmering van het vrije kapitaalverkeer opleveren, buiten toepassing te laten of om de regeling waarvan niet-toepassing een belemmering van het vrije kapitaalverkeer oplevert, jegens hem toe te passen, zonder dat daarvoor nadere uitvoeringsmaatregelen vereist zijn (zie naar analogie arresten van 27 september 2001, *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, punt 34, en 27 september 2001, *Barkoci en Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, punt 34).
- 101 Aan de vaststelling dat het in artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië neergelegde beginsel van vrij verkeer van kapitaal met betrekking tot directe investeringen in Tunesië rechtstreeks de situatie van particulieren kan regelen, wordt niet afgedaan door artikel 34, lid 2, van deze overeenkomst.
- 102 Artikel 34, lid 2, van deze overeenkomst, dat bepaalt dat de partijen elkaar raadplegen met het oog op de vergemakkelijking van het kapitaalverkeer tussen de Gemeenschap en de Republiek Tunesië en de volledige liberalisering ervan wanneer aan de voorwaarden is voldaan, moet immers aldus worden uitgelegd dat het betrekking heeft op een latere liberalisering van het kapitaalverkeer waarop artikel 34, lid 1, van diezelfde overeenkomst niet ziet.

- 103 Bovendien wordt deze vaststelling dat artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië rechtstreeks toepasselijk is, niet weerlegd door het voorwerp en de doelstelling van deze overeenkomst. Het is immers van belang te benadrukken dat deze overeenkomst volgens artikel 1, lid 1, een samenwerking tot stand brengt tussen de Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds. De doelstelling van de overeenkomst EG-Tunesië, die – zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, ervan – met name erin bestaat de voorwaarden vast te leggen voor de geleidelijke liberalisering van het kapitaalverkeer, biedt steun voor de uitlegging dat het in artikel 34, lid 1, ervan bedoelde kapitaalverkeer vanaf de inwerkingtreding van deze overeenkomst wordt geliberaliseerd en het andere kapitaalverkeer geleidelijk wordt geliberaliseerd, overeenkomstig artikel 34, lid 2, van deze overeenkomst.
- 104 Derhalve dient te worden geoordeeld dat artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië rechtstreeks toepasselijk is en door een particulier voor een rechterlijke instantie kan worden ingeroepen.
- 105 Bijgevolg dient te worden nagegaan of een situatie als in het hoofdgeding onder artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië valt.
- 106 Dienaangaande zij vastgesteld dat artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië volgens de bewoordingen ervan betrekking heeft op de verrichtingen op de kapitaalrekening van de betalingsbalans en ziet op directe investeringen in Tunesië in vennootschappen die in overeenstemming met de van kracht zijnde wetten zijn opgericht, alsook de liquidatie of de repatriëring van die investeringen en van alle opbrengsten daarvan.
- 107 Wanneer een vennootschap die ingezetene van Portugal is, dividenden ontvangt van een vennootschap die ingezetene is van Tunesië, omdat zij een deelneming van 98,72 % aanhoudt in het maatschappelijk kapitaal van de uitkerende vennootschap, valt deze situatie binnen de werkingssfeer van deze bepaling. Zoals in punt 79 van dit arrest is vastgesteld, kan een dergelijke deelneming immers worden beschouwd als een directe investering en ziet het begrip „repatriëring van de opbrengsten ervan” op de ontvangst van dividenden uit die deelneming.
- 108 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat een situatie als in het hoofdgeding onder artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië valt.
- 109 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië aldus moet worden uitgelegd dat het rechtstreeks toepasselijk is en kan worden ingeroepen in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een vennootschap die ingezetene van Portugal is, dividenden van een vennootschap die ingezetene van Tunesië is, ontvangt wegens de directe investering die zij in de uitkerende vennootschap heeft gedaan, teneinde op te komen tegen de fiscale behandeling van die dividenden in Portugal.
- 110 Gelet op wat in punt 98 van dit arrest is uiteengezet, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.
- Draagwijdte van artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië (vierde tot en met zesde vraag)
- 111 Met zijn vierde tot en met zesde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië, gelezen in samenhang met artikel 89 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van dezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Tunesië is.

- 112 Zoals in punt 48 van dit arrest is vastgesteld, wordt krachtens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling de economische dubbele belasting over door een ingezeten vennootschap ontvangen dividenden voorkomen of verminderd wanneer de uitkerende vennootschap in Portugal is gevestigd, terwijl dat niet het geval is wanneer de uitkerende vennootschap in Tunesië is gevestigd.
- 113 Dat verschil in behandeling kan ingezeten vennootschappen van Portugal ontmoedigen om rechtstreeks te investeren in in Tunesië gevestigde vennootschappen. Aangezien inkomsten uit kapitaal die afkomstig zijn uit dat derde land, fiscaal minder gunstig worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd door een in Portugal gevestigde vennootschap, zijn aandelen in een vennootschap die in Tunesië is gevestigd, immers minder aantrekkelijk voor in Portugal gevestigde investeerders dan aandelen in een vennootschap met zetel in die lidstaat (zie naar analogie arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 64, en 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 80).
- 114 Een dergelijke nadelige behandeling vormt dus een door artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer met betrekking tot directe investeringen en inzonderheid de repatriëring van de opbrengst van deze investeringen.
- 115 Tevens dient te worden nagegaan of, zoals de verwijzende rechter met zijn vijfde vraag in wezen wenst te vernemen, de werking van artikel 34, lid 1, van deze overeenkomst in een situatie in het hoofdgeding wordt beperkt door artikel 89 ervan.
- 116 Allereerst is het met betrekking tot artikel 89, eerste streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië, volgens hetwelk geen enkele bepaling van deze overeenkomst tot gevolg heeft dat de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij is gebonden, worden uitgebreid, voldoende op te merken dat het verbod op de in de vorige punten van dit arrest vastgestelde beperking voortvloeit uit de overeenkomst EG-Tunesië zelf en niet uit de uitbreiding van de in een andere overeenkomst of regeling geboden voordelen. Zoals de advocaat-generaal in punt 87 van zijn conclusie heeft opgemerkt, beoogt SECIL bovendien niet een door de Portugese Republiek in een andere internationale overeenkomst of regeling toegekend voordeel te verkrijgen.
- 117 Vervolgens dient met betrekking tot artikel 89, tweede streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië, volgens hetwelk de overeenkomst niet tot gevolg heeft dat de vaststelling of toepassing door een partij van enige maatregel die is gericht op het voorkomen van fraude of belastingontduiking wordt verhinderd, te worden geoordeeld dat artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië slechts zijn nuttige werking kan behouden indien artikel 89, tweede streepje, ervan aldus wordt uitgelegd dat de onder deze bepaling vallende maatregelen specifiek gericht zijn op het voorkomen van fraude of belastingontduiking.
- 118 Zoals in punt 61 van dit arrest is gepreciseerd, sluit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling op algemene wijze uit dat een belastingvoordeel kan worden verkregen doordat de economische dubbele dividendbelasting wordt voorkomen of verminderd, wanneer de dividenden worden uitgekeerd door een met name in Tunesië gevestigde vennootschap, zonder dat specifiek wordt beoogd gedragingen te voorkomen die erop zijn gericht volkomen kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de normaliter verschuldigde belasting te ontwijken of een belastingvoordeel te verkrijgen.
- 119 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen maatregel is tot het voorkomen van fraude of belastingontduiking, hetgeen de verwijzende rechter dient te verifiëren, valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie niet onder het in artikel 89, tweede streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië bedoelde geval.

- 120 Ten slotte bepaalt artikel 89, derde streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië dat deze overeenkomst niet tot gevolg heeft dat afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij om de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden ten aanzien van hun woonplaats. Dienaangaande behoeft slechts te worden opgemerkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen onderscheid maakt naar de woonplaats van de belastingplichtige, zijnde de ontvangende vennootschap, maar wel naar de plaats van vestiging van de uitkerende vennootschap en dus naar de plaats waar het kapitaal van de belastingplichtige is belegd. Bijgevolg valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie evenmin onder het in artikel 89, derde streepje, van de overeenkomst EG-Tunesië bedoelde geval.
- 121 Derhalve dient op de vijfde vraag te worden geantwoord dat de werking van artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 89 ervan.
- 122 Met zijn zesde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de restrictieve behandeling van de betrokken dividenden niettemin kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, met name gelet op het feit dat tussen de Portugese Republiek en de Republiek Tunesië geen kader voor administratieve samenwerking bestaat dat te vergelijken is met het kader dat tussen de lidstaten is ingevoerd bij richtlijn 77/799, die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van kracht was.
- 123 Teneinde te beslissen of een dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, ter rechtvaardiging kan dienen voor een beperking van het vrije kapitaalverkeer, dat is gewaarborgd door artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië, dient deze overeenkomst volgens de in punt 94 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak te worden geanalyseerd in het licht van de doelstelling en de context ervan.
- 124 Ingevolge artikel 1 beoogt de overeenkomst EG-Tunesië, die een associatie tot stand brengt tussen de Gemeenschap en haar lidstaten enerzijds en de Republiek Tunesië anderzijds, de betrekkingen tussen de partijen te versterken, de voorwaarden vast te leggen voor de geleidelijke liberalisering van het goederen-, diensten- en kapitaalverkeer, alsmede de handel en de evenwichtige sociale en economische betrekkingen tussen de partijen te bevorderen.
- 125 Deze overeenkomst beoogt noch de oprichting van een interne markt, te vergelijken met die welke is ingesteld bij het VWEU, noch – anders dan de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”) – een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal, zodat de op het grondgebied van de Unie verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid tot de Staten die partij zijn bij deze overeenkomst (zie in die zin arrest van 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, punt 29).
- 126 Aangezien de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen is aanvaard als een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van de door het VWEU en de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheden kan rechtvaardigen, moet een dergelijke rechtvaardiging a fortiori in het kader van de overeenkomst EG-Tunesië worden aanvaard.
- 127 Zoals de advocaat-generaal in punt 125 van zijn conclusie heeft opgemerkt, lijkt het immers uitgesloten, gelet op de doelstelling en de context van de overeenkomst EG-Tunesië, dat de partijen bij deze overeenkomst het kapitaalverkeer tussen de Unie en Tunesië volledig hebben willen vrijmaken, terwijl beperkingen kunnen worden opgelegd zowel in de betrekkingen tussen de lidstaten als in de betrekkingen tussen de lidstaten van de Unie en de andere Staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst.

128 In deze omstandigheden kan de analyse in de punten 63 tot en met 68 en in de punten 70 en 71 van dit arrest worden toegepast op de analyse die is verricht bij de beoordeling van de rechtvaardiging voor de beperking in artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië, aangezien deze overeenkomst de Republiek Tunesië niet de verplichting oplegt inlichtingen te verschaffen aan de Portugese autoriteiten.

129 Derhalve dient artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië aldus te worden uitgelegd dat:

- een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Tunesië is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt, die met betrekking tot directe investeringen en inzonderheid de repatriëring van de opbrengst van deze investeringen in beginsel is verboden door artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië;
- de werking van deze bepaling in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 89 van de overeenkomst EG-Tunesië;
- de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, leden 1 en 8, CIRC kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
- de weigering van een dergelijke gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, CIRC niet kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, aan de belasting is onderworpen, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.

Overeenkomst EG-Libanon

- Rechtstreekse werking van artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon (zevende vraag)

130 Met zijn zevende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon rechtstreeks toepasselijk is en gelet op artikel 33 ervan in het hoofdgeding kan worden ingeroepen.

131 Dienaangaande zij vastgesteld dat artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon, doordat is bepaald dat in het kader van de bepalingen van deze overeenkomst en met inachtneming van de bepalingen van de artikelen 33 en 34 er tussen de Gemeenschap enerzijds en de Republiek Libanon anderzijds geen beperkingen op het kapitaalverkeer zijn en geen discriminatie is op basis van nationaliteit of woonplaats van hun onderdanen of plaats waar dergelijk kapitaal wordt geïnvesteerd, in duidelijke en onvoorwaardelijke bewoordingen een nauwkeurig omschreven resultaatsverplichting oplegt die door een justitiabele voor de rechterlijke instanties kan worden ingeroepen ter ondersteuning van een verzoek om de bepalingen die de beperking of discriminatie opleveren, buiten toepassing te laten of om de regeling waarvan niet-toepassing de beperking of de discriminatie oplevert, jegens hem toe te

passen, zonder dat daarvoor nadere uitvoeringsmaatregelen vereist zijn (zie naar analogie arresten van 27 september 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, punt 34, en 27 september 2001, Barkoci en Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, punt 34).

- 132 De omvang van de uit artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon voortvloeiende verplichting wordt weliswaar beperkt door de standstillclausule in artikel 33, lid 1, ervan. Deze uitzondering kan evenwel niet eraan in de weg staan dat artikel 31 particulieren rechten toekent waarop zij zich in rechte kunnen beroepen (zie naar analogie arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, punt 26).
- 133 Aan de vaststelling dat artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon rechtstreeks toepasselijk is, wordt niet afgedaan door het voorwerp en de doelstelling van deze overeenkomst. Het is immers van belang te benadrukken dat de overeenkomst EG-Libanon volgens artikel 1, lid 1, een samenwerking tot stand brengt tussen de Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds. De doelstelling van deze overeenkomst, die – zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, ervan – met name erin bestaat de voorwaarden vast te leggen voor de geleidelijke liberalisering van het kapitaalverkeer, biedt steun voor de uitlegging dat het kapitaalverkeer dat niet binnen de werkingssfeer valt van de in artikel 33, lid 1, ervan opgenomen standstillclausule, wordt vrijgemaakt vanaf de inwerkingtreding van diezelfde overeenkomst.
- 134 Aangaande de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon in een situatie als in het hoofdgeding, dient weliswaar te worden opgemerkt dat artikel 31 van deze overeenkomst, overeenkomstig artikel 33, lid 1, ervan geen afbreuk doet aan de toepassing van enige beperking tussen de Gemeenschap en de Republiek Libanon op de datum van inwerkingtreding van deze overeenkomst met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen beide partijen waarbij directe investeringen worden verricht, onder andere in onroerend goed, vestiging, verrichting van financiële diensten of toelating van effecten tot de kapitaalmarkten.
- 135 De omvang van de in artikel 33, lid 1, van de overeenkomst EG-Libanon opgenomen standstillclausule wordt evenwel beperkt door artikel 33, lid 2, ervan, dat bepaalt dat geen afbreuk wordt gedaan aan de overdracht naar het buitenland van investeringen in Libanon door onderdanen van de Gemeenschap of in de Gemeenschap door Libanese onderdanen, alsmede van alle opbrengsten daarvan.
- 136 Aangezien het in het hoofdgeding gaat om de fiscale behandeling van dividenden uit directe investeringen die een ingezetene van Portugal heeft gedaan in Libanon, valt deze situatie onder het in artikel 33, lid 2, van de overeenkomst EG-Libanon bedoelde geval. Bijgevolg verzet artikel 33, lid 1, van deze overeenkomst zich niet ertegen dat artikel 31 ervan in casu wordt ingeroepen.
- 137 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de zevende vraag worden geantwoord dat artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon aldus moet worden uitgelegd dat:
- het rechtstreeks toepasselijk is;
 - een situatie als in het hoofdgeding, waarin het gaat om de fiscale behandeling van dividenden uit directe investeringen die een ingezetene van Portugal heeft gedaan in Libanon, onder het in artikel 33, lid 2, van deze overeenkomst bedoelde geval valt; bijgevolg verzet artikel 33, lid 1, van deze overeenkomst zich niet ertegen dat artikel 31 ervan in casu wordt ingeroepen.
- Draagwijdte van artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon (achtste tot en met tiende vraag)
- 138 Met zijn achtste tot en met tiende vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon, gelezen in samenhang met artikel 85 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling als in het

hoofddeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die van diezelfde lidstaat ingezetene is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Libanon is.

- 139 Zoals in punt 48 van dit arrest is vastgesteld, wordt krachtens de in het hoofddeding aan de orde zijnde regeling de economische dubbele belasting over door een ingezeten vennootschap ontvangen dividenden voorkomen of verminderd wanneer de uitkerende vennootschap in Portugal is gevestigd, terwijl dat niet het geval is wanneer de uitkerende vennootschap in Libanon is gevestigd.
- 140 Dat verschil in behandeling op grond van de plaats waar het kapitaal is belegd, kan ingezeten vennootschappen van Portugal ontmoedigen om te investeren in in Libanon gevestigde vennootschappen. Aangezien inkomsten uit kapitaal die afkomstig zijn uit dat derde land, fiscaal minder gunstig worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd door een in Portugal gevestigde vennootschap, zijn aandelen in een vennootschap die in Libanon is gevestigd, immers minder aantrekkelijk voor in Portugal gevestigde investeerders dan aandelen in een vennootschap met zetel in die lidstaat (zie naar analogie arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 64, en 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 80).
- 141 Uit vaste rechtspraak volgt dat de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die uit een derde land afkomstige dividenden ontvangt, uit het oogpunt van een belastingregel als in het hoofddeding, die ertoe strekt de economische dubbele belasting over winstuitkeringen te voorkomen of te verminderen, vergelijkbaar is met de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die binnenlandse dividenden ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 62, en 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 84).
- 142 Bijgevolg is een dergelijke nadelige behandeling in beginsel verboden door artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon.
- 143 Tevens dient te worden nagegaan of, zoals de verwijzende rechter met zijn negende vraag in wezen wenst te vernemen, de werking van artikel 31 van deze overeenkomst in een situatie als in het hoofddeding wordt beperkt door artikel 85 ervan.
- 144 Allereerst is het met betrekking tot artikel 85, onder a), van de overeenkomst EG-Libanon, volgens hetwelk met betrekking tot de directe belastingen geen enkele bepaling van deze overeenkomst tot gevolg heeft dat de door een partij toegekende voordelen op fiscaal gebied in enige internationale overeenkomst of regeling waardoor deze partij is gebonden, worden uitgebreid, voldoende op te merken dat het verbod op de in de vorige punten van dit arrest vastgestelde beperking voortvloeit uit de overeenkomst EG-Libanon zelf en niet uit de uitbreiding van de in een andere overeenkomst of regeling geboden voordelen. Zoals de advocaat-generaal in punt 87 van zijn conclusie heeft opgemerkt, beoogt SECIL bovendien niet een door de Portugese Republiek in een andere internationale overeenkomst of regeling toegekend voordeel te verkrijgen.
- 145 Vervolgens dient met betrekking tot artikel 85, onder b), van de overeenkomst EG-Libanon, volgens hetwelk de overeenkomst niet tot gevolg heeft dat de vaststelling of toepassing door een partij van enige maatregel die is gericht op het voorkomen van fraude of belastingontduiking wordt verhinderd, te worden geoordeeld dat artikel 31 van deze overeenkomst slechts zijn nuttige werking kan behouden indien artikel 85, onder b), ervan aldus wordt uitgelegd dat de onder deze bepaling vallende maatregelen specifiek gericht zijn op het voorkomen van fraude of belastingontduiking.

- 146 Zoals in punt 61 van dit arrest is gepreciseerd, sluit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling op algemene wijze uit dat een belastingvoordeel kan worden verkregen doordat de economische dubbele dividendbelasting wordt voorkomen of verminderd, wanneer de dividenden worden uitgekeerd door een met name in Libanon gevestigde vennootschap, zonder dat specifiek wordt beoogd gedragingen te voorkomen die erop zijn gericht volkomen kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de normaliter verschuldigde belasting te ontwijken of een belastingvoordeel te verkrijgen.
- 147 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen maatregel is tot het voorkomen van fraude of belastingontduiking, hetgeen de verwijzende rechter dient te verifiëren, valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie niet onder het in artikel 85, onder b), van de overeenkomst EG-Libanon bedoelde geval.
- 148 Ten slotte bepaalt artikel 85, onder c), van de overeenkomst EG-Libanon dat deze overeenkomst niet tot gevolg heeft dat afbreuk wordt gedaan aan het recht van een partij om de ter zake doende bepalingen van haar fiscale wetgeving toe te passen op belastingplichtigen die zich niet in dezelfde situatie bevinden met name ten aanzien van hun woonplaats. Zoals is opgemerkt in punt 120 van dit arrest, maakt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen onderscheid naar de woonplaats van de belastingplichtige, zijnde de ontvangende vennootschap.
- 149 Bovendien moet weliswaar worden erkend dat als gevolg van het gebruik van de uitdrukking „met name” in artikel 85, onder c), van de overeenkomst EG-Libanon een onderscheid op grond van andere factoren, zoals de plaats waar het kapitaal van de belastingplichtige is belegd, onder deze bepaling kan vallen. Deze bepaling moet evenwel worden gelezen in samenhang met artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon, dat een verbod inhoudt op discriminatie met name op basis van de plaats waar het kapitaal wordt geïnvesteerd. Derhalve moet een onderscheid worden gemaakt tussen de verschillen in behandeling die op grond van artikel 85, onder c), van de overeenkomst EG-Libanon zijn toegestaan, en gevallen van discriminatie die niet onder dat artikel 85, onder c), vallen en op grond van artikel 31 van deze overeenkomst zijn verboden.
- 150 In punt 55 van dit arrest is gepreciseerd dat de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die uit een derde land afkomstige dividenden ontvangt, uit het oogpunt van een belastingregel als in het hoofdgeding, die ertoe strekt de economische dubbele belasting over winstuitkeringen te voorkomen of te verminderen, vergelijkbaar is met de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die binnenlandse dividenden ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast.
- 151 Bijgevolg valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie evenmin onder het in artikel 85, onder c), van de overeenkomst EG-Libanon bedoelde geval.
- 152 Derhalve dient op de negende vraag te worden geantwoord dat de werking van artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 85 ervan.
- 153 Met zijn tiende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de restrictieve behandeling van de betrokken dividenden niettemin kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, met name gelet op het feit dat tussen de Portugese Republiek en de Republiek Libanon geen kader voor administratieve samenwerking bestaat dat te vergelijken is met het kader dat tussen de lidstaten is ingevoerd bij richtlijn 77/799, die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van kracht was.

- 154 Dienaangaande zij opgemerkt dat de overwegingen in de punten 123 tot en met 127 van dit arrest kunnen worden toegepast op het onderzoek van de overeenkomst EG-Libanon, aangezien deze overeenkomst, zoals blijkt uit artikel 1 ervan, doelstellingen nastreeft die analoog zijn met de door de overeenkomst EG-Tunesië nagestreefde doelstellingen.
- 155 Aangezien de overeenkomst EG-Libanon de Republiek Libanon bovendien niet de verplichting oplegt om inlichtingen te verstrekken aan de Portugese autoriteiten, kunnen de overwegingen in de punten 69 tot en met 71 van dit arrest worden toegepast op de beoordeling van de rechtvaardiging voor de beperking in artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon.
- 156 Derhalve luidt de slotsom dat artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon aldus moet worden uitgelegd dat:
- een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Libanon is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt, die in beginsel is verboden door artikel 31 van deze overeenkomst;
 - de werking van deze bepaling in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 85 van deze overeenkomst;
 - de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, leden 1 en 8, CIRC kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van de Republiek Libanon, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
 - de weigering van een dergelijke gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, CIRC niet kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in Libanon, zijnde de Staat waarvan deze vennootschap ingezetene is, aan de belasting onderworpen is, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.

Gevolgen van de uitlegging van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU en van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon voor het hoofdgeding

- 157 Uit het antwoord op de elfde en de twaalfde vraag volgt dat de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, leden 1 en 8, CIRC kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van het derde land waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen.

- 158 Wanneer het met name krachtens de overeenkomst Portugal-Tunesië voor de autoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, mogelijk is om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen, kunnen dergelijke dwingende redenen van algemeen belang derhalve een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking niet rechtvaardigen.
- 159 In deze situatie kan de Portugese Republiek zich evenmin beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU, aangezien de overeenkomst EG-Tunesië, waarvan artikel 34, lid 1, rechtstreeks toepasselijk is, zich eveneens verzet tegen een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Tunesië is. Deze regeling vormt immers een door artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer met betrekking tot directe investeringen en inzonderheid de repatriëring van de opbrengst van deze investeringen. Deze beperking is niet gerechtvaardigd wanneer het voor de Portugese belastingautoriteiten mogelijk is om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen.
- 160 De wijziging van het rechtskader als gevolg van de invoering van een dergelijke bepaling in de overeenkomst EG-Tunesië moet immers worden gelijkgesteld, wat de gevolgen voor de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU betreft, met de invoering van nieuwe wetgeving die steunt op een andere hoofdgedachte dan de bestaande wetgeving.
- 161 Uit het antwoord op de eerste tot en met tiende vraag alsmede op de elfde en de twaalfde vraag volgt tevens dat de artikelen 63 en 65 VWEU alsmede artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië en artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon zich verzetten tegen een weigering van gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, lid 11, CIRC, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in een situatie waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen in Tunesië en in Libanon, zijnde de Staten waarvan deze vennootschappen ingezetene zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.
- 162 Aldus kan de Portugese Republiek om de redenen die zijn uiteengezet in de punten 87 tot en met 90 en, *mutatis mutandis*, in punt 160 van dit arrest, zich evenmin beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU teneinde de regeling waaruit de voornoemde beperking voortvloeit, te blijven toepassen.
- 163 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat artikel 63 VWEU een lidstaat waarin een regeling tot het voorkomen van economische dubbele belasting geldt voor dividenden die aan ingezeten vennootschappen worden uitgekeerd door andere ingezeten vennootschappen, ertoe verplicht dividenden die aan ingezeten vennootschappen worden uitgekeerd door niet-ingezeten vennootschappen, op evenwaardige wijze te behandelen (zie arresten van 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 60, en 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 38).
- 164 Voorts volgt uit de rechtspraak dat het recht op terugbetaling van belastingen die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht, zoals deze door het Hof zijn uitgelegd, zodat de lidstaat in beginsel verplicht is de in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen (zie arrest van 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 165 De enige uitzondering op het recht op teruggaaf van in strijd met het Unierecht geïnde belastingen betreft het geval waarin een ten onrechte geïnde belasting door de belastingplichtige rechtstreeks op een andere persoon is afgewenteld (zie arresten van 6 september 2011, *Lady & Kid e.a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punt 18, en 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punten 72 en 74).
- 166 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat wanneer een lidstaat in strijd met het Unierecht belasting heeft geïnd, de justitiabelen niet alleen recht hebben op terugbetaling van de ten onrechte geïnde belasting, maar ook van de aan die staat betaalde of door deze ingehouden bedragen die rechtstreeks verband houden met die belasting (zie arrest van 15 oktober 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 167 Bijgevolg zijn de Portugese autoriteiten verplicht de in strijd met de artikelen 63 en 65 VWEU, artikel 34 van de overeenkomst EG-Tunesië en artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon geïnde bedragen, met rente, terug te betalen.
- 168 Deze bedragen komen overeen met het verschil tussen het door SECIL betaalde bedrag en het bedrag dat deze vennootschap zou hebben moeten betalen krachtens artikel 46, lid 1, artikel 46, lid 8, en artikel 46, lid 11, CIRC wanneer, in omstandigheden als in het hoofdgeding, de door *Ciments de Gabès* en *Ciments de Sibline* uitgekeerde dividenden zouden zijn beschouwd als door een in Portugal gevestigde vennootschap uitgekeerde dividenden.
- 169 Derhalve dient op de vraag van de verwijzende rechter welke gevolgen de uitlegging van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU en van de overeenkomsten EG-Tunesië en EG-Libanon heeft voor het hoofdgeding, te worden geantwoord dat:
- wanneer het voor de autoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, mogelijk is om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen, de artikelen 63 en 65 VWEU alsmede artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië zich verzetten tegen de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap krachtens artikel 46, lid 1, of artikel 46, lid 8, CIRC, zonder dat de Portugese Republiek zich dienaangaande kan beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU;
 - de artikelen 63 en 65 VWEU alsmede artikel 34, lid 1, van de overeenkomst EG-Tunesië en artikel 31 van de overeenkomst EG-Libanon zich verzetten tegen de weigering van gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, lid 11, CIRC, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in een situatie waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen in Tunesië en in Libanon, zijnde de Staten waarvan deze vennootschappen ingezetene zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, zonder dat de Portugese Republiek zich dienaangaande kan beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU;
 - de in strijd met het Unierecht geïnde bedragen met rente aan de belastingplichtige moeten worden terugbetaald.

Kosten

- 170 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 63 en 65 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat:

- een in Portugal gevestigde vennootschap die dividenden ontvangt van een vennootschap die is gevestigd in Tunesië respectievelijk Libanon, zich kan beroepen op artikel 63 VWEU om op te komen tegen de fiscale behandeling van deze dividenden in die lidstaat, die steunt op een regeling die niet ertoe strekt uitsluitend van toepassing te zijn op situaties waarin de ontvangende vennootschap beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent;
- een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van een derde land is, een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen vormt;
- de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag op grond van artikel 46, leden 1 en 8, van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (wetboek inzake de vennootschapsbelasting), zoals van toepassing in 2009, kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van het derde land waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
- de weigering van gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, in de genoemde toepasselijke versie, niet kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in de staat waarvan zij ingezetene is, aan de belasting is onderworpen, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.

2) Artikel 64, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat:

- voor zover met de vaststelling van de in artikel 41, lid 5, onder b), van het Estatuto dos Benefícios Fiscais (regeling inzake belastingvoordelen), zoals van toepassing in 2009, neergelegde regeling inzake belastingvoordelen voor op overeenkomsten gebaseerde investeringen en van de in artikel 42 van dit statuut neergelegde regeling inzake dividenden uit Afrikaanse landen met Portugees als officiële taal en Oost-Timor het rechtskader inzake de behandeling van dividenden uit Tunesië en Libanon niet is gewijzigd, de vaststelling van deze regelingen niet wegneemt dat de uitsluiting van dividenden die worden uitgekeerd door in deze derde landen gevestigde vennootschappen van de mogelijkheid van volledige of gedeeltelijke aftrek, moet worden aangemerkt als een bestaande beperking;
- een lidstaat aan de bij artikel 64, lid 1, VWEU geboden mogelijkheid verzaakt door, zonder de bestaande regeling formeel in te trekken of te wijzigen, een internationale overeenkomst zoals een associatieovereenkomst te sluiten, waarin, in een bepaling met

rechtstreekse werking, een in dat artikel 64, lid 1, bedoelde categorie van kapitaalverkeer wordt vrijgemaakt; een dergelijke wijziging van het rechtskader moet, wat de gevolgen voor de mogelijkheid om zich te beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU betreft, bijgevolg worden gelijkgesteld met de invoering van een nieuwe regeling die steunt op een andere hoofdgedachte dan de bestaande regeling.

3) Artikel 34, lid 1, van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, ondertekend te Brussel op 17 juli 1995 en namens de Europese Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal goedgekeurd bij besluit 98/238/EG, EGKS van de Raad en de Commissie van 26 januari 1998, moet aldus worden uitgelegd dat:

- het rechtstreeks toepasselijk is en kan worden ingeroepen in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een vennootschap die ingezetene van Portugal is, dividenden van een vennootschap die ingezetene van Tunesië is, ontvangt wegens de directe investering die zij in de uitkerende vennootschap heeft gedaan, teneinde op te komen tegen de fiscale behandeling van die dividenden in Portugal;
- een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die ingezetene van diezelfde lidstaat is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Tunesië is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt, die met betrekking tot directe investeringen en inzonderheid de repatriëring van de opbrengst van deze investeringen in beginsel is verboden door artikel 34, lid 1, van deze overeenkomst;
- de werking van deze bepaling in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 89 van deze overeenkomst;
- de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, leden 1 en 8, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, zoals van toepassing in 2009, kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
- de weigering van een dergelijke gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, in de genoemde toepasselijke versie, niet kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in Tunesië, zijnde de Staat waarvan deze vennootschap ingezetene is, aan de belasting is onderworpen, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.

- 4) Artikel 31 van de Europees-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, ondertekend te Luxemburg op 17 juni 2002 en namens de Europese Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 2006/356/EG van de Raad van 14 februari 2006, moet aldus worden uitgelegd dat:
- het rechtstreeks toepasselijk is;
 - een situatie als in het hoofdgeding, waarin het gaat om de fiscale behandeling van dividenden uit directe investeringen die een ingezetene van Portugal heeft gedaan in Libanon, onder het in artikel 33, lid 2, van deze overeenkomst bedoelde geval valt; bijgevolg verzet artikel 33, lid 1, van deze overeenkomst zich niet ertegen dat artikel 31 ervan in casu wordt ingeroepen;
 - een regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een vennootschap die ingezetene van een lidstaat is, dividenden volledig of gedeeltelijk kan aftrekken van haar belastinggrondslag, wanneer deze dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die van diezelfde lidstaat ingezetene is, terwijl die aftrek niet mogelijk is wanneer de uitkerende vennootschap ingezetene van Libanon is, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt, die in beginsel is verboden door artikel 31 van de Europees-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds;
 - de werking van deze bepaling in een situatie als in het hoofdgeding niet wordt beperkt door artikel 85 van deze overeenkomst;
 - de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, leden 1 en 8, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, zoals van toepassing in 2009, kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer het voor de belastingautoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, onmogelijk blijkt te zijn om van de Republiek Libanon, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen;
 - de weigering van een dergelijke gedeeltelijke aftrek krachtens artikel 46, lid 11, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, in de genoemde toepasselijke versie, niet kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in situaties waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschap in Libanon, zijnde de Staat waarvan deze vennootschap ingezetene is, aan de belasting is onderworpen, hetgeen de verwijzende rechter moet uitmaken.
- 5) Aangaande de gevolgen voor het hoofdgeding van de uitlegging van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU alsmede van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de

Republiek Tunesië, anderzijds, en de Europees-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds:

- **wanneer het voor de autoriteiten van de lidstaat waarvan de ontvangende vennootschap ingezetene is, mogelijk is om van de Republiek Tunesië, zijnde de Staat waarvan de uitkerende vennootschap ingezetene is, de inlichtingen te verkrijgen die hen in staat stellen na te gaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de uitkerende vennootschap aan de belasting is onderworpen, verzetten de artikelen 63 en 65 VWEU alsmede artikel 34, lid 1, van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, zich tegen de weigering van volledige of gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap krachtens artikel 46, lid 1, of artikel 46, lid 8, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, zoals van toepassing in 2009, zonder dat de Portugese Republiek zich dienaangaande kan beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU;**
- **de artikelen 63 en 65 VWEU alsmede artikel 34, lid 1, van de Euro-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Tunesië, anderzijds, en artikel 31 van de Europees-mediterrane overeenkomst waarbij een associatie tot stand wordt gebracht tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Republiek Libanon, anderzijds, verzetten zich tegen de weigering van gedeeltelijke aftrek van de ontvangen dividenden van de belastinggrondslag van de ontvangende vennootschap op grond van artikel 46, lid 11, van het wetboek inzake de vennootschapsbelasting, in de genoemde toepasselijke versie, wanneer deze bepaling kan worden toegepast in een situatie waarin niet kan worden nagegaan of de uitkerende vennootschappen aan de belasting zijn onderworpen in Tunesië en in Libanon, zijnde de Staten waarvan deze vennootschappen ingezetene zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, zonder dat de Portugese Republiek zich dienaangaande kan beroepen op artikel 64, lid 1, VWEU;**
- **de in strijd met het Unierecht geïnde bedragen moeten met rente aan de belastingplichtige worden terugbetaald.**

ondertekeningen