

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. listopadu 2016(*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – články 63 až 65 SFEU – Dohoda zakládající přidružení mezi ES a Tuniskem – články 31, 34 a 89 – Dohoda zakládající přidružení mezi ES a Libanonem – články 31, 33 a 85 – Daž z příjmu právnických osob – Dividendy, které byly vyplaceny společností se sídlem v členském státě, v němž má sídlo společnost, která je příjemcem – Dividendy, které byly vyplaceny společností se sídlem ve třetím státě, který je stranou dohody o přidružení – Rozdílné zacházení – Omezení – Odvodnění – Účinnost daňového dohodu – Možnost dovolat se článku 64 SFEU při existenci dohody zakládající přidružení mezi ES a Tuniskem a dohody zakládající přidružení mezi ES a Libanonem“

Ve věci C-464/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu, Portugalsko) ze dne 25. června 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 8. října 2014, v řízení

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. listopadu 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA R. Reigada Pereirou a R. Camacho Palmou, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martinsem da Silva, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Nasopoulou, jako zmocněnkyní,
- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, a E. Karlssonem a L. Swedenborgem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi G. Bragou da Cruz a W. Roelse, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Předmetem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je výklad článků 63 SFEU a 64 SFEU, článků 31, 34 a 89 Evropsko-středomošské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998 (Úř. věst. L 97, s. 1, dále jen „dohoda mezi ES a Tuniskem“), jakož i článků 31, 33 a 85 Evropsko-středomošské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. L 143, s. 1, dále jen „dohoda mezi ES a Libanonem“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (dále jen „SECIL“) a Fazenda Pública (státní rozpočet, Portugalsko) ve věci dažového zacházení vyhrazeného ve vztahu k účetnímu období 2009 pro dividendy vyplacené ve prospěch SECIL dvěma společnostmi se sídlem v Tunisu, respektive Libanonu.

Právní rámec

Dohoda mezi ES a Tuniskem

3 Článek 31 dohody mezi ES a Tuniskem, který je uveden pod hlavou III nadepsanou „Právo na usazování a služby“, má následující znění:

„1. Smluvní strany se dohodly na rozšíření oblasti působnosti dohody na právo na usazování společností jedné smluvní strany na území druhé smluvní strany a na liberalizaci poskytování služeb společnostmi jedné smluvní strany příjemcem druhé smluvní strany.

2. Rada přidružení učiní doporučení pro dosažení cíle popsaného v odstavci 1.

U těchto doporučení vezme Rada přidružení v úvahu zkušenosti s prováděním reciproční doložky nejvyšších výhod a příslušné závazky obou stran podle Všeobecné dohody o obchodu službami, připojené k Dohodě o zřízení [Světové obchodní organizace (WTO)], dále jen ‚GATS‘, zejména ty, jež jsou obsaženy v jejím článku V.

3. Rada přidružení učiní první zhodnocení uskutečnění tohoto cíle nejpozději pět let po vstupu této dohody v platnost.“

4 Podle článku 34 této dohody, nacházejícího se v její kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV uvedené dohody, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“:

„1. Pokud jde o transakce týkající se kapitálové bilance, počínaje dnem vstupu této dohody v platnost zajistí Společenství a Tunisko volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečněných ve společnostech, které byly založeny v souladu se současnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.

2. Strany uskuteční vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi Společenstvím a Tuniskem a úplně liberalizovat pohyb kapitálu, jakmile budou splněny nezbytné podmínky.“

5 Článek 89 téže dohody, který se nachází v její hlavě VIII, nadepsaný „Institucionální, obecná a závazná ustanovení“ stanoví:

„Nic v této dohodě nemá účinek, který:

- rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná,
- neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodu nebo daňových úniků,
- brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

Dohoda mezi ES a Libanonem

6 Podle článku 31 dohody mezi ES a Libanonem nacházejícího se v kapitole 1, nadepsané „Běžné platby a pohyb kapitálu“, hlavy IV uvedené dohody, nadepsané „Platby, kapitál, hospodářská soutěž a další hospodářská ustanovení“:

„V rámci ustanovení této dohody a s výhradou článků 33 a 34 není pohyb kapitálu mezi Společenstvím na jedné straně a Libanonem na straně druhé omezen a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo trvalého pobytu jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován.“

7 Článek 33 uvedené dohody, obsažený v téže kapitole, zní takto:

„1. S výhradou jiných ustanovení této dohody a jiných mezinárodních závazků Společenství a Libanonu není ustanoveními článků 31 a 32 dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi nimi existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, vnitřní investice do nemovitostí, a pokud jde o právo na usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy.

2. Převod investic uvnitřních v Libanonu rezidenty Společenství nebo ve Společenství rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí však není dotčen.“

8 Článek 85 téže dohody, obsažený v její hlavě VIII, který nese nadpis „Institucionální, obecná a závazná ustanovení“ stanoví:

„Pokud jde o přímé zdanění, nic v této dohodě nemá účinek, který:

- a) rozšiřuje daňové výhody poskytnuté jednou ze stran v jakékoli mezinárodní dohodě nebo ujednání, kterými je vázaná;
- b) neumožňuje kterékoli ze stran přijmout nebo použít opatření zaměřená na prevenci podvodu nebo daňových úniků;
- c) brání právu kterékoli strany používat příslušná ustanovení svých daňových předpisů na daňové poplatníky, kteří nejsou ve stejné situaci, zejména co se týká jejich trvalého bydliště.“

9. Článek 46 Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (zákon o dani z příjmu právnických osob), schváleného Decreto-Lei n. 442-B/88 (nařízení s mocí zákona č. 442-B/88) ze dne 30. listopadu 1988 (*Diário da República* I, řada Iª, č. 277, ze dne 30. listopadu 1988), ve znění platném v roce 2009 (dále jen „CIRC“), nadepsaný „Zamezení ekonomickému dvojímu zdanění vyplacených podílů na zisku“, stanovil:

„1. Při stanovení zdanitelného zisku obchodních společností nebo společností občanského práva obchodní povahy, družstev a veřejných podniků, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na území Portugalska, se odpoutají příjmy zahrnuté do daňového základu, které odpovídají vyplaceným podílům na zisku, za podmínky splnění níže uvedených požadavků:

- a) společnost, která vyplácí podíly na zisku, má sídlo nebo skutečné vedení na totéž území a podléhá korporátní dani bez možnosti osvobození nebo podléhá dani uvedené v článku 7;
- b) příjemce není zahrnut do režimu daňové transparentnosti podle článku 6;
- c) vlastní podíl příjemce na kapitálu společnosti, která vyplácí podíly na zisku, činí nejméně 10 %, nebo nabývací hodnota tohoto podílu činí nejméně 20 milionů eur, přičemž tento podíl musí příjemce držet nepřetržitě po dobu jednoho roku předcházejícího datu vyplacení podílů na zisku, anebo pokud je doba držení tohoto podílu kratší, musí být podíl zachován po dobu nezbytnou k dosažení výše uvedené doby.

[...]

5. Ustanovení odstavce 1 se uplatní i v případě, že podnik usazený na území Portugalska je za okolností a podmínek uvedených v uvedeném odstavci držitelem podílu ve společnosti usazené v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že obě společnosti splňují požadavky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147)].

[...]

8. Odpoutet uvedený v odstavci 1 může dosáhnout pouze hodnoty 50 % z příjmů zahrnutých do zdanitelného zisku, které odpovídají:

- a) vyplaceným podílům na zisku, za předpokladu, že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v písmenech b) a c) téhož odstavce, a co se týče příjmů, které plynou společníkovi z podílu na dividendách vyplacených správcem, přičemž v obou těchto případech musí být splněn požadavek uvedený v odst. 1 písm. a);
- b) podílům na zisku vyplaceným společností usazenou v jiném členském státě Evropské unie za předpokladu, že tato společnost splňuje požadavky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435] a že nebyl splněn některý z požadavků uvedených v odst. 1 písm. c).

9. Pokud podmínka týkající se minimálního drženého kapitálu, stanovená v odstavci 1, není již splněna před uplynutím v něm stanovené doby jednoho roku, je odpoutet opraven v souladu s předcházejícím odstavcem nebo zrušen, aniž je dotčeno zohlednění případné daňové úlevy za mezinárodní dvojí zdanění, podle článku 85.

[...]

11. Odpověď uvedený v odstavci 1 se sníží o 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn, kromě případu, kdy příjemce je společností spravující podíly na základním kapitálu.

12. Pro účely odstavce 5 a odst. 8 písm. b) musí osoba podléhající dani prokázat, že společnost, jejíž kapitál je držen, jakož i, v případě odstavce 6, příjemce, splňují podmínky uvedené v článku 2 [směrnice 90/435], prostřednictvím prohlášení potvrzeného a ověřeného příslušnými daňovými orgány členského státu Evropské unie, v němž má sídlo.“

10 Pokud jde o daňové zvýhodnění investic, které je důsledkem dohody uzavřené mezi portugalským státem a dotčeným subjektem, bylo v čl. 41 odst. 5 písm. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (režimu daňových výhod), ve znění platném v roce 2009 (dále jen „EBF“), stanoveno:

„5. Předkladatelé investičních projektů uvedených v předchozím odstavci mohou být přiznána tato daňová zvýhodnění:

[...]

bb) zamezení ekonomickému dvojímu zdanění během smluvního období, a to za podmínek stanovených v článku 46 CIRC, za předpokladu, že je investice uskutečnena v podobě zřízení nebo nabytí zahraničních společností.“

11 Článek 42 EBF stanoví:

„1. Odpověď stanovený v čl. 46 odst. 1 CIRC se uplatní na podíly na zisku, jež společností, které jsou rezidenty, vyplácí dceřiné společnosti usazené v afrických zemích, jejichž úředním jazykem je portugalská, a ve Východním Timoru, za podmínky splnění následujících požadavků:

a) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, podléhá [dani z příjmů právnických osob] bez možnosti osvobození a dceřiná společnost podléhá dani z příjmu, která je obdobná [dani z příjmů právnických osob], rovněž bez možnosti osvobození;

b) společnost, která je příjemcem podílů na zisku, je přímým držitelem podílu, který představuje nejméně 25 % kapitálu dceřiné společnosti, a to po dobu nejméně dvou let;

c) vyplácené podíly na zisku plynou z příjmů dceřiné společnosti, na něž se vztahuje nejméně 10 % sazba daně, přičemž nesmí plynout z činností, které jsou zdrojem pasivních příjmů, zejména autorských či licenčních poplatků, zisků z převodu a jiných příjmů souvisejících s cennými papíry, příjmů z nemovitostí nacházejících se mimo území, na němž je společnost usazena, příjmů z pojišťovacích činností plynoucích zejména z pojištění majetku nacházejícího se mimo území, na němž je společnost usazena, nebo z pojištění vztahujících se na osoby, které nejsou na tomto území usazeny, a výnosů z transakcí prováděných v rámci bankovní činnosti, které nejsou zaměřeny v první řadě na trh na daném území.

2. Pro účely předcházejícího odstavce musí mít osoba podléhající [dani z příjmu právnických osob], která vlastní podíly, důkazy, že jsou splněny podmínky, na nichž závisí odpověď.“

Dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem

12 Dohoda o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmu uzavřená mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, podepsaná dne 24. února 1999 (dále jen „dohoda mezi

Portugalskem a Tuniskem“) stanoví v článku 10:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy mohou být zdaněny také ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle právních předpisů tohoto státu, ale pokud osoba, která dividendy přijímá, je jejich skutečným příjemcem, nesmí takto stanovená daň překročit 15 % hrubé částky dividend. Příslušné orgány smluvních států společnou dohodou stanoví způsob, jakým se uvedené hranice použijí. Tento odstavec nemá vliv na zdanění společností z titulu zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny.“

13 Podle čl. 22 odst. 1 dohody mezi Portugalskem a Tuniskem:

„Pokud rezident jednoho smluvního státu dosáhne příjmu, který může být v souladu s touto dohodou zdaněn v druhém smluvním státě, odečte první uvedený stát z daně z příjmu tohoto rezidenta částku rovnající se dani z příjmu zaplacenou v tomto druhém státě. Odečtená částka nicméně nesmí přesáhnout tu část daně z příjmu vypočtené před takovýmto odpočtem, která odpovídá příjmům, které lze zdanit v tomto druhém státě.“

14 Článek 25 této dohody se týká výměny informací a stanoví, že příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení uvedené dohody nebo ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje tato dohoda, mezi nimiž figuruje daň z příjmu právnických osob (dále jen „IRC“).

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

15 SECIL je akciovou společností, jejímž předmětem činnosti je výroba cementu, a která má své sídlo v Portugalsku, kde podléhá režimu zdanění skupin společností.

16 V lednu 2000 SECIL získala kapitálový podíl ve společnosti Société des Ciments de Gabès SA (dále jen „Ciments de Gabès“), se sídlem v Tunisku. V roce 2009 SECIL vlastnila 52 923 akcií této společnosti, představujících 98,72 % jejího kapitálu.

17 V květnu 2002 SECIL získala kapitálový podíl ve společnosti Ciments de Sibline SAL, společností se sídlem v Libanonu. V roce 2009 byla držitelem 51,05 % kapitálu této společnosti, přičemž 28,64 % tohoto kapitálu bylo vlastněno přímo a 22,41 % nepřímo.

18 V roce 2009 byly společnosti SECIL vyplaceny dividendy ve výši 6 288 683,39 eur od společnosti Ciments de Gabès a ve výši 2 022 478,12 eur od společnosti Ciments de Sibline. SECIL pro tyto částky podala daňové přiznání za úelem IRC za rok 2009. Takto získané dividendy byly zdaněny v Portugalsku, kde se na ně nevztahoval žádný mechanismus k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo ke zmírnění toto zdanění.

19 Dne 29. května 2012 podala SECIL námitku u Diretor de Finanças de Setúbal (finanční úřad v Setúbalu, Portugalsko), jejímž předmětem je daňové přiznání, ve kterém si sama vypočítala IRC za rok 2009, přičemž tvrdila, že daň, kterou byly zatíženy dividendy vyplácené společnostmi Ciments de Gabès a Ciments de Sibline, byla protiprávní, neboť portugalská právní úprava vylučuje uplatnění pravidel o zamezení ekonomickému dvojímu zdanění a porušuje tak dohodu mezi ES a Tuniskem a dohodu mezi ES a Libanonem, jakož i Smlouvu o FEU.

20 Tato námitka byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 10. října 2012.

21 SECIL prodala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud

v Lisabonu, Portugalsko), kde v podstatě tvrdila, že skutečnost, že odmítnutí uplatnit na dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabés a Ciments de Sibrine režim zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, jenž byl v Portugalsku v platnosti v hospodářském roce 2009, nebylo v souladu s dohodou mezi ES a Tuniskem, dohodou mezi ES a Libanonem a články 49 SFEU a 63 SFEU.

22 Za těchto podmínek se Tribunal Tributário de Lisboa (daňový soud v Lisabonu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje článek 31 dohody [mezi ES a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněno právo usazování?

2) Pro případ kladné odpovědi, má právo usazování, které je ve výše uvedeném článku zakotveno, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odporu stanovený v čl. 46 odst. 1 CIRC, jinak by bylo toto právo porušeno?

3) Představuje článek 34 dohody [mezi ES a Tuniskem] jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu, a že se volný pohyb kapitálu vztahuje na investici, kterou uskutečnila žalobkyně?

4) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném ustanovení zakotven, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Tunisku, mechanismus plného odporu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC?

5) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázce na ustanovení článku 89 dohody [mezi ES a Tuniskem]?

6) Je vzhledem k tomu, že v případě Tuniské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63], důvodné zacházet s dividendami vyplácenými společnostmi [Ciments de Gabés], restriktivním způsobem?

7) Představuje článek 31 dohody [mezi ES a Libanonem] ve spojení s čl. 33 odst. 2 téže dohody jasné, přesné a bezpodmínečné ustanovení, které je jako takové bezprostředně použitelné a z něhož má být vyvozeno, že v projednávané věci má být uplatněn volný pohyb kapitálu?

8) Pro případ kladné odpovědi, má volný pohyb kapitálu, který je ve výše uvedeném článku zakotven, dopady, jichž se dovolává žalobkyně, a sice že z něj plyne povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni vyplatila její dceřiná společnost v Libanonu, mechanismus plného odporu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC?

9) Závisí kladná odpověď na výše uvedené otázce na ustanovení článku 85 dohody [mezi ES a Libanonem]?

10) Je vzhledem k tomu, že v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799, dovodné zacházet s dividendami vyplacenými společností [Ciments de Sibline] restriktivním způsobem?

11) Je v projednávané věci použitelné ustanovení článku 56 ES [nyní článek 63 SFEU], a pokud ano, vyplývá z volného pohybu kapitálu, který je v tomto ustanovení zakotven, povinnost uplatnit na dividendy, které žalobkyni ve zdaňovacím období roku 2009 vyplatily společnosti [Ciments de Gabés] a [Ciments de Sibline], mechanismus plného odpočtu, který je stanoven v čl. 46 odst. 1 CIRC, nebo případně mechanismus částečného odpočtu, který je stanoven v odstavci 8 téhož článku?

12) Pro případ, že by se mělo za to, že volný pohyb kapitálu je v projednávané věci použitelný, může být skutečnost, že na dotčené dividendy nebyly uplatněny mechanismy zamezení ekonomickému dvojímu zdanění nebo zmírnění tohoto zdanění, které byly stanoveny v portugalských právních předpisech platných v rozhodné době, odvodná okolností, že v případě Tuniské republiky ani v případě Libanonské republiky neexistuje žádný rámec pro spolupráci podle směrnice 77/799?

13) Brání ustanovení obsažené v doložce „standstill“ uvedené v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU) využití volného pohybu kapitálu vjeté dopad prosazovaných žalobkyní?

14) Nemá být uplatněná doložka „standstill“, která je uvedena v čl. 57 odst. 1 ES (nyní čl. 64 odst. 1 SFEU), vyloučeno, jestliže byl v mezidobí zaveden režim daňového zvýhodnění pro investice smluvní povahy, stanovený v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režim stanovený v článku 42 EBF pro dividendy pocházející z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru?

K předložným otázkám

Úvodní poznámky

23 Položenými předložnými otázkami se předkládající soud v podstatě táže, zda ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu kapitálu, jakož i ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem musejí být vykládána v tom smyslu, že brání daňovému zacházení přiznanému v Portugalsku dividendám vyplaceným společností se sídlem v tomto členském státě společnostmi se sídlem ve třetích státech, totiž v Tuniské republice, respektive v Libanonské republice.

24 V tomto ohledu, pokud jde o pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, Soudní dvůr rozhodl, že čl. 63 odst. 1 SFEU uvádí jasný a bezpodmínečný zákaz, který nevyžaduje žádné prováděcí opatření a poskytuje jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (rozsudky ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, EU:C:1995:451, body 41 a 47, jakož i ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 21). Toto ustanovení tedy může být ve spojení s články 64 a 65 SFEU uplatněno před vnitrostátním soudem a může způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu, nezávisle na dotčené kategorii pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 27, jakož i usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 66, jakož i citovaná judikatura).

25 V důsledku toho je třeba zaprvé provést výklad článků 63 a 65 SFEU, aby bylo nejprve určeno, zda situace, jakou je situace dotčená v původním řízení, spadá do volného pohybu

kapitálu a zda se společnost, která je příjemcem dotčených dividend, může dovolávat čl. 63 SFEU, aby napadla daňové zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným této společnosti společnostmi se sídlem v Tunisu a v Libanonu. V případě kladné odpovědi by poté bylo třeba ověřit, zda zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným uvedené společnosti, která je příjemcem, představuje omezení ve smyslu čl. 63 SFEU, před případným posouzením, zda takové omezení může být případně odvodněné.

26 Je tudíž třeba nejprve zkoumat jedenáctou a dvanáctou otázku položenou předkládajícím soudem.

27 V případě, že by čl. 63 a 64 SFEU měly být vykládány v tom smyslu, že brání daňovému zacházení, jako je zacházení vyhrazené v Portugalsku pro dividendy pocházející z Tuniska a Libanonu, bylo by zadruhé třeba ověřit, zda tento členský stát může použít výjimku stanovenou v čl. 64 odst. 1 SFEU a tak zkoumat třináctou a čtrnáctou otázku, týkající se výkladu čl. 64 SFEU. V tomto ohledu je třeba zvláště ověřit, zda uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem Portugalskou republikou mohlo mít následky pro možnost svěřenou tomuto členskému státu v čl. 64 odst. 1 SFEU.

28 Zatím, pokud by měl výklad čl. 64 SFEU vést ke konstatování, že uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem Portugalskou republikou mohlo mít následky pro možnost svěřenou tomuto členskému státu v čl. 64 odst. 1 SFEU, bylo by třeba zkoumat první až desátou otázku, týkající se výkladu ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem, za účelem určení, zda se lze těchto ustanovení dovolávat ve věci v původním řízení.

29 Začtvrté je třeba odpovědět na otázky předkládajícího soudu s upřesněním důsledků výkladu čl. 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem pro věci v původním řízení.

K výkladu čl. 63 a 65 SFEU

30 Jedenáctou a dvanáctou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda situace, jakou je situace dotčená v původním řízení, spadá do čl. 63 SFEU, a pokud ano, zda čl. 63 a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, podle kterých společnost sídlící v dotčeném členském státě může odejít ze svého daňového základu dividendy, které jí byly vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, avšak nesmí odejít dividendy vyplacené společnostmi sídlící v třetím státě.

K použitelnosti čl. 63 SFEU

31 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat čl. 49 SFEU týkající se svobody usazování a čl. 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu. Pokud jde dále o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje tato svoboda pohybu stanovená Smlouvami, je třeba zohlednit především dotčených právních předpisů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 a 90, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 25).

32 Do působnosti čl. 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII*

Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91 a citovaná judikatura).

33 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 92).

34 Soudní dvůr rozhodl, že v kontextu týkajícím se daňového zacházení s dividendami pŕvodem z tŕetího státu staŕí zkoumání cíle vnitrostátních právních pŕedpisŕ pro posouzení toho, zda se na daňové zacházení s takovými dividendami vztahují ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 29 a citovaná judikatura).

35 V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že vnitrostátní právní pŕedpisy týkající se daňového zacházení s dividendami, které se nevztahují výlučně na situace, kdy mateŕská spoleŕnost vykonává rozhodující vliv na spoleŕnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska ŕlátku 63 SFEU. Spoleŕnost se sídlem v ŕlenském státŕ tedy mŕže bez ohledu na rozsah své úŕasti ve spoleŕnosti, která vyplácí dividendy a je usazena v tŕetím státŕ, na základŕ tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takových právních pŕedpisŕ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 30 a citovaná judikatura).

36 V projednávané vŕci, podle ŕlátku 46 CIRC, se spoleŕnostem, jejichŕ sídlo nebo skuteŕné vedení se nachází na území Portugalska, odpotou pŕíjmy zahrnuté do daňového základu, které odpovídají dividendám, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny spoleŕnostmi, jejichŕ sídlo nebo skuteŕné vedení se nachází na tomto území a které mimoto jsou osobami podléhajícími korpotaŕní dani a nejsou od ní osvobozeny.

37 Podle ŕl. 46 odst. 1 CIRC je tento odpotet plný, pokud pŕíjemce není zahrnut do režimu daňové transparentnosti podle ŕlátku 6 tohoto zákona a pokud pŕímý podíl pŕíjemce na kapitálu spoleŕnosti, která vyplácí podíly na zisku, ŕiní nejménŕ 10 %, nebo nabývací hodnota tohoto podílu ŕiní nejménŕ 20 milionŕ eur, pŕiŕemŕ tento podíl musí pŕíjemce drŕet nepŕetrŕitŕ po dobu jednoho roku pŕedcházejícího datu vyplacení podílu na zisku, anebo pokud je doba drŕení tohoto podílu kratší, musí být podíl zachován po dobu nezbytnou k dosaŕení výŕe uvedené doby.

38 Pokud nejsou podmínky stanovené v ŕl. 46 odst. 1 CIRC, týkající se daňové transparentnosti a podílu drŕeného na kapitálu spoleŕnosti, která vyplácí podíly na zisku, splnŕny, má spoleŕnost, která je pŕíjemcem dividend, právo podle ŕl. 46 odst. 8 CIRC na daňový odpotet odpovídající 50 % z pŕíjmŕ zahrnutých do zdanitelného zisku.

39 Taková právní úprava, která nestanoví ŕádný práh týkající se podílu drŕených ve spoleŕnosti, která vyplácí dividendy, pokud jde o ŕásteŕný odpotet, a která stanoví práh odpovídající 10 % kapitálu spoleŕnosti, která vyplácí dividendy nebo nabývací hodnotŕ podílu ŕinící 20 milionŕ eur, pro možnost uplatnit plný odpotet, se použije jak na dividendy vyplacené spoleŕnosti, která je rezidentem, na základŕ podílu dávajícího nepochybný vliv na rozhodnutí spoleŕnosti, která vyplácí uvedené dividendy, a umožŕujícího urŕovat její ŕinnost, tak i na dividendy vyplacené na základŕ podílu nedávajícího takový vliv.

40 Pokud jde konkrétnŕ o podmínky týkající se získání plného odpotu, Soudní dvůr rozhodl, že práh 10 % zajisté umožŕuje vylouŕit z pŕsobnosti daňového zvýhodnŕní investice uskuteŕněné pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, avŕak neŕiní, sám o sobŕ, odpotet použitelný jen na podíly umožŕující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování

společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, body 34 a 35). Soudní dvůr má totiž za to, že podíl takového rozsahu nutně neznamená, že držitel tohoto podílu vykonává nepochybný vliv na rozhodování společnosti, jejímž je podílníkem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. října 2013, Itecar, C-282/12, EU:C:2013:629, bod 22, a ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 35).

41 Jelikož právní předpisy dotčené v povodním řízení mají být použity výlučně na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem, vykonává rozhodující vliv na společnost, která vyplácí dividendy, je třeba mít za to, že se na situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, použije článek 63 SFEU, týkající se volného pohybu kapitálu.

42 Rovněž je třeba uvést, že jelikož Smlouva nevztahuje svobodu usazování na tyto státy, je nutno vyhnout se tomu, aby výklad čl. 63 odst. 1 SFEU – pokud jde o vztahy se třetími zeměmi – umožňoval hospodářským subjektům, které nespádají do rámce územní působnosti svobody usazování, těžit z této svobody (rozsudky ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 53 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 31).

43 Toto nebezpečí není dáno v situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, jelikož se dotčená právní úprava netýká podmínek přístupu na trh třetího státu společností sídlících v Portugalsku nebo na trh členského státu společností ze třetího státu, nýbrž se pouze týká daňového zacházení s dividendami, které jsou výsledkem investic uskutečněných příjemcem těchto dividend ve společnosti, která je vyplácí.

44 V důsledku toho v takové situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, se společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku respektive Libanonu, může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

45 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50, jakož i citovaná judikatura).

46 Pokud jde o otázku, zda vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, představují omezení pohybu kapitálu, je třeba uvést, jak bylo řečeno v bodech 36 až 38 tohoto rozsudku, že pokud společnost, jejíž sídlo nebo sídlo skutečného vedení se nachází na území Portugalska, obdrží dividendy vyplacené společností, jejíž sídlo nebo sídlo skutečného vedení se nachází na téže území, a pokud je společnost vyplácející dividendy mimoto osobou podléhající korporátní dani a není od ní osvobozena, může společnost, která je příjemcem těchto dividend, tyto dividendy odečíst ze svého daňového základu. Takový odpotet plný nebo částečný v závislosti na tom, zda jsou podmínky stanovené v čl. 46 odst. 1 písm. b) a c) CIRC splněny či nikoli. Kromě toho na základě čl. 46 odst. 11 CIRC odpotet uvedený v čl. 46 odst. 1 je snížen o 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn.

47 Naproti tomu společnosti, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází na území

Portugalska a které obdrží dividendy od společností, jejichž sídlo nebo skutečné vedení se nachází ve třetím státě, jako jsou Tuniská republika nebo Libanonská republika, jsou osobami podléhajícími, pokud jde o obdržené dividendy, IRC v zákonné sazbě.

48 Ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, je tak zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že je tato společnost usazena ve třetím státě, jako je Tuniská republika nebo Libanonská republika.

49 V tomto ohledu je nesporné, že dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem nemůže takovému nepříznivému zacházení zabránit. Tato dohoda má totiž pouze za cíl zmírnit důsledky dvojího zdanění, pokud jde o společnost rezidenta, která je příjemcem dividend, z titulu zdanění dividend vybíraného ve státě sídla společnosti, která vyplácí dividendy. Tato dohoda nestanoví systém zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend společností, která je příjemcem, z důvodu zdanění společnosti, která vyplácí dividendy, z titulu zisku, který slouží k vyplacení dividend. Žádná dohoda naproti tomu nebyla uzavřena k zabránění dvojímu zdanění mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou.

50 Toto rozdílné zacházení může odrazovat společnosti sídlící v Portugalsku od investování svého kapitálu ve společnostech sídlících ve třetích státech, jako jsou Tuniská republika a Libanonská republika. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálu pocházejícími ze třetích států daňová zacházení méně příznivá než s dividendami vyplacenými společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou akcie společností sídlících ve třetích státech méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku než akcie společností, které mají sídlo v tomto členském státě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, a ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

51 Právní úprava, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může uskutečnit plný nebo částečný odpot dividend z daňového základu, pokud jsou vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpot provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno.

K existenci odvodnění

52 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU článkem 63 není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.

53 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem restriktivního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou. Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v čl. 65 odst. 1 SFEU „nesmí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastřeně omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56, jakož i citovaná judikatura).

54 Je tedy třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané v čl. 65 odst. 3 SFEU. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že

aby mohla být taková vnitrostátní daňová právní úprava, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, považována za slušitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23, jakož i citovaná judikatura).

55 Z ustálené judikatury vyplývá, že s ohledem na takovou daňovou právní úpravu, jako je právní úprava v povodním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející z tohoto státu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního povodu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě podle stejného zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84 a citovaná judikatura).

56 Odvodnění omezení tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatura).

57 V tomto ohledu portugalská vláda a švédská vláda tvrdí, že takové omezení je odvodněné nezbytností zajistit účinnost finanční kontroly, jakož i předcházet daňovým podvodům. Možnosti, jimiž disponují portugalské daňové orgány pro získání nezbytných informací za účelem zajištění toho, že podmínky požadované pro využití dotčené daňové výhody jsou splněny, jsou totiž omezeny z důvodu absence, mezi Portugalskou republikou na jedné straně a Tuniskou republikou a Libanonskou republikou na straně druhé, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi členskými státy směrnicí 77/799, jež byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností v povodním řízení. Klausule týkající se výměny informací obsažená v dohodě mezi Portugalskem a Tuniskem není závazná a žádná dohoda tohoto druhu nebyla uzavřena mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou.

58 Z judikatury vyplývá, že naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odvodňovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou jsou boj proti daňovým únikům (viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, bod 81) a nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu (viz zejména rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55, a ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36, jakož i citovaná judikatura).

59 Pokud jde zprv o argumenty týkající se nezbytnosti zabránit daňovým podvodům, z judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu může být odvodněno takovým naléhavým důvodem obecného zájmu, pokud se specificky týká určitých vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž jediným cílem je vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu ze zisků z činností vykonávaných na území daného státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 89, a ze dne 3. října 2013, Itecar, EU:C:2013:629, bod 34, jakož i citovaná judikatura).

60 V tomto kontextu samotná okolnost, že společnost, která vyplácí dividendy, sídlí ve tomto státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu a odvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (viz obdobný rozsudek ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 32 a citovaná judikatura).

61 V projednávané věci daňové právní předpisy dotčené v původním řízení obecně vylučují možnost zabránit ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo je zmírnit, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími ve třetích státech, aniž by byly zvlášť zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření či vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu.

62 Za těchto podmínek nemůže být omezení volného pohybu kapitálu odvodeno dříve, než by bylo nezbytné zabránit daňovým podvodům a únikům.

63 Pokud jde zadruhé o nezbytnost zajistit účinnost daňových kontrol, je třeba uvést, že pohyby mezi členskými státy a třetími státy spadají do právního kontextu odlišného od právního kontextu platného v Unii a že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států stanovený směrnicí 77/799, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 129), platné v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, jakož i směrnici Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799 (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1) neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 65 a 66).

64 Z ustálené judikatury soudního dvora vyplývá, že tudíž pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetí země, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedené třetí země získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti tohoto třetího státu údaje poskytnout (rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 63 a citovaná judikatura).

65 V projednávané věci z čl. 46 odst. 1 písm. a) CIRC vyplývá, že pokud mají jak společnost, která vyplácí dividendy, tak i společnost, která je jejich příjemcem, sídlo v Portugalsku, je přiznán plný odpočet dividend z daňového základu, pokud společnost, která vyplácí dividendy, podléhá korporátní dani nebo dani uvedené v článku 7 CIRC. Podle článku čl. 46 odst. 8 CIRC musí být podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, korporátní dani splněna rovněž pro to, aby mohla být poskytnuta výhoda částečného odpočtu, pokud nejsou splněny podmínky, kterým podléhá společnost, která je příjemcem, stanovené v čl. 46 odst. 1 písm. b) a c) CIRC.

66 Je tedy možno se domnívat, že výhoda plného a částečného odpočtu, stanovených v odstavci 1 resp. v odstavci 8 článku 46 CIRC, závisí na podmínce týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani, jejíž splnění musejí být daňové orgány schopny ověřit.

67 V tomto ohledu dohoda mezi Portugalskem a Tuniskem v článku 25, nadepsaném „Výměna informací“, zejména stanoví, že příslušné orgány smluvních států si vyměňují informace nezbytné k uplatnění ustanovení této dohody nebo ustanovení vnitrostátních právních předpisů smluvních států týkajících se daní, na které se vztahuje uvedená dohoda, mezi nimiž figuruje daň IRC.

68 Předkládajícímu soudu přísluší zkoumat, zda povinnosti vyplývající z dohody mezi Portugalskem a Tuniskem mohou portugalským daňovým orgánům umožnit získat od Tuniské republiky informace, které by jim umožnily ověřit, že podmínka týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani je splněna. V případě kladné odpovědi nemůže být omezení vyplývající z odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpočet, stanovené v odstavci 1 respektive v odstavci 8 článku 46 CIRC, odvodeno nezbytností zajistit účinnost daňových kontrol.

69 Jelikož, jak uvedl předkládající soud, jelikož nebyla uzavřena žádná dohoda o vzájemné pomoci mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou, může být odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpout, stanovené v odstavci 1 respektive v odstavci 8 článku 46 CIRC, odvodněno nezbytností zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se ukáže nemožným získat od Libanonské republiky informace umožňující ověřit, že podmínka týkající se podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani je splněna.

70 Je však třeba rovněž uvést, že na základě čl. 46 odst. 11 CIRC je odpout uvedený v čl. 46 odst. 1 snížen na 50 %, pokud příjmy pocházejí ze zisku, který nebyl skutečně zdaněn, kromě případu, kdy příjemce je společností spravující podíly na základním kapitálu.

71 Předkládajícímu soudu, který je jediný příslušný pro výklad vnitrostátního práva, přísluší určit, zda toto ustanovení může být použito v situacích, kdy nelze ověřit, zda společnost, která vyplácí dividendy, podléhá dani ve státě svého sídla. V případě kladné odpovědi nemůže být naléhavý důvod obecného zájmu vycházející z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol uplatněn pro odvodněné omezení vyplývajícího z odmítnutí částečného odpout, stanoveného v čl. 46 odst. 11 CIRC, pokud jde o dividendy pocházející z Tuniska a Libanonu.

72 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na jedenáctou a dvanáctou otázku odpovědět, že články 63 SFEU a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že:

- společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku a Libanonu, se může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácující dividendy.
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpout obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže členském státě, ale nemůže takový odpout provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno;
- odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpout obdržených dividend z daňového základu, podle čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC, může být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z třetí země, ve které sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající se podřízení poslední uvedené společnosti dani;
- odmítnutí přiznat částečný odpout podle čl. 46 odst. 11 CIRC nemůže být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení může být použito v situacích, kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani ve státě, v němž sídlí, nemůže být ověřeno, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

K výkladu článku 64 SFEU

73 Svou třináctou a čtrnáctou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě ptá, zda čl. 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že je právní úprava dotčená v původním řízení, v rozsahu, v němž představuje omezení volného pohybu v

zásad? zakázané ?lánkem 63 SFEU, povolená jakožto omezení existující ke dni 31. prosince 1993, ve smyslu ?l. 64 odst. 1 SFEU.

74 Podle ?l. 64 odst. 1 SFEU není ?lánkem 63 SFEU dot?eno používání žádných omezení v?i t?etím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze t?etích zemí, zahrnujícího p?ímé investice v?etn? investic do nemovitostí, usazování, poskytování finan?ních služeb ?i p?íjetí cenných papír? na kapitálové trhy.

75 A?koli pojem „p?ímé investice“ není Smlouvou definován, byl definován v klasifikaci pohybu kapitálu uvedené v p?íloze I sm?rnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. ?ervna 1988, kterou se provádí ?lánek 67 Smlouvy [?lánek zrušený Amsterdamskou smlouvou] (Ú?. v?st. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10). Z vý?tu „p?ímých investic“ uvedeného v prvním bod? uvedené klasifikace a ze souvisejících vysv?tlujících poznámek vyplývá, že se tento pojem týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvo?ily nebo udržely dlouhodobé a p?ímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál ur?en za ú?elem výkonu hospodá?ské ?innosti (rozsudek ze dne 24. kv?tna 2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, body 33 a 34, jakož i citovaná judikatura).

76 Pokud jde o podíly v nových nebo existujících podnicích vytvo?ených ve form? akciových spole?ností, jak to potvrzují vysv?tlující poznámky uvedené v p?edchozím bod? tohoto rozsudku, cíl vytvo?it nebo udržet dlouhodobé hospodá?ské vztahy p?edpokládá, že akcie vlastn?né akcioná?em mu dávají bu? na základ? ustanovení vnitrostátních právních p?edpis? o akciových spole?nostech, nebo jinak možnost skute?n? se ú?astnit ?ízení této spole?nosti nebo její kontroly (rozsudek ze dne 24. kv?tna 2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, bod 35 a citovaná judikatura).

77 Podle judikatury omezení pohybu kapitálu p?edstavujícího usazování nebo p?ímé investice ve smyslu ?l. 64 odst. 1 SFEU zahrnují nejen vnitrostátní opat?ení, která p?i svém použití na pohyb kapitálu do nebo ze t?etích zemí omezují usazování nebo investice, ale rovnž vnitrostátní opat?ení, která omezují platby dividend, které z toho vyplývají (rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, bod 103 a citovaná judikatura).

78 Z toho vyplývá, že se na omezení pohybu kapitálu, jako je mén? výhodné da?ové zacházení s dividendami zahrani?ního p?vodu, vztahuje ?l. 64 odst. 1 SFEU, pokud se toto omezení vztahuje na podíly získané s cílem vytvo?it nebo udržet dlouhodobé a p?ímé hospodá?ské vztahy mezi akcioná?em a dotý?nou spole?ností, které akcioná?i umožňují skute?n? se ú?astnit ?ízení této spole?nosti nebo její kontroly (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, bod 185, a ze dne 24. kv?tna 2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, bod 37).

79 V projednávaném p?ípad? se v?c v p?vodním ?ízení týká na jedné stran? da?ového zacházení s dividendami vyplacenými spole?ností Ciments de Gabès, které se vztahují k podíl?m p?edstavujícím 98,72 % základního kapitálu spole?nosti, která vyplácí dividendy. Taková ú?ast m?že akcioná?i dát možnost skute?n? se ú?astnit ?ízení spole?nosti, která vyplácí dividendy, nebo její kontroly a m?že tudíž být považována za p?ímou investici.

80 Na druhé straně se vzhledem k povodním řízení týká daňového zacházení s dividendami vyplacenými společností Ciments de Sibline, ve které společnost, která je příjemcem, přímo vlastní 28,64 % základního kapitálu. Taková účást může akcionáři rovněž dát, s výhradou ověření předkládajícím soudem, možnost skutečně se účastnit řízení společnosti, která vyplácí dividendy, nebo její kontroly a může tudíž být považována za přímou investici.

81 Z judikatury vyplývá, že pojem omezení „existující ke dni 31. prosince 1993“ předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí právního řádu dotčeného členského státu nepřetržitě od tohoto data. Bylo-li by tomu jinak, členský stát by totiž mohl kdykoliv znovu zavést omezení pohybu kapitálu do nebo ze těchto států, která ve vnitrostátním právním řádu existovala ke dni 31. prosince 1993, ale která nebyla zachována (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 48).

82 Z judikatury rovněž vyplývá, že i když v zásadě přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících ke dni stanovenému unijním aktem, Soudnímu dvoru přísluší, aby poskytl poznatky k výkladu toho pojmu unijního práva, který představuje referenční pojem pro použití odchylného režimu, upraveného tímto právem, na vnitrostátní právní předpisy „existující“ ke stanovenému datu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 191, a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 47).

83 V tomto kontextu se předkládající soud táže, zvláště svou třináctou otázkou, na dopad zavedení, po 31. prosinci 1993, režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 EBF.

84 Jelikož přijetí obou režimů nezměnilo právní rámec týkající se daňového zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, jejich přijetí nemělo vliv na označení vyloučení dividend vyplacených společnostmi se sídlem v těchto státech z možnosti použít plný nebo částečný odpočet daně za existující omezení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 51).

85 Je však třeba zkoumat dopad uzavření dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem na možnost poskytnutou Portugalské republice v čl. 64 odst. 1 SFEU.

86 V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 64 odst. 1 SFEU zakotvuje možnost členského státu pokračovat ve vztazích s těmito státy v používání omezení pohybu kapitálu, která spadají do vnitřní působnosti tohoto ustanovení, i když jsou v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu uvedenou v článku 63 odst. 1 SFEU, za podmínky, že existují již ke dni 31. prosince 1993 (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 187, a ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 39).

87 Členský stát se této možnosti vzdává, pokud zruší ustanovení, která vedou k dotčenému omezení. Článek 64 odst. 1 SFEU se totiž netýká ustanovení, která, přestože jsou svou podstatou totožná s právními předpisy, které existovaly ke dni 31. prosinci 1993, znovu zavedla překážku volného pohybu kapitálu, která na základě zrušení starších právních předpisů již neexistovala (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 49).

88 Členský stát se takové možnosti rovněž vzdává, pokud přijme ustanovení, která mají logiku, na které jsou založeny předchozí právní předpisy. V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že

při posouzení možnosti, aby se členský stát dovolával čl. 64 odst. 1 SFEU, jsou aspekty týkající se formy aktu představujícího omezení sekundární ve vztahu k aspektům týkajícím se podstaty tohoto omezení. Vnitrostátní opatření přijaté po 31. prosinci 1993 totiž z tohoto jediného důvodu není automaticky vyloučeno z režimu odchylky stanoveného v čl. 64 odst. 1 SFEU. Do tohoto režimu totiž spadají ustanovení, která jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo která toliko omezují nebo zrušují povinnost výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, ale jsou z něho vyloučena ustanovení vycházející z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádějící nové postupy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 192, a ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 41).

89 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že se členský stát vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU i v případě, že bez formálního zrušení nebo změny existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím primární účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v čl. 64 odst. 1. Na tuto změnu právního rámce musí být proto, v jejích účincích na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo jako na zavedení nových právních předpisů, založených na logice odlišné od logiky existujících právních předpisů.

90 Liberalizace pohybu kapitálu stanovená mezinárodní dohodou by totiž byla zbavena všeho užitečného účinku, kdyby v situacích, kde tato dohoda brání právní úpravě členského státu, poslední uvedený stát mohl nadále uplatňovat tuto právní úpravu na základě čl. 64 odst. 1 SFEU.

91 Proto je třeba vyložit dohodu mezi ES a Tuniskem a dohodu mezi ES a Libanonem, aby bylo možno určit, zda tyto dohody ve svých ustanoveních majících primární účinek stanoví liberalizaci primárních investic, kterých se týká situace dotčená v povodním řízení.

92 Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na třináctou a čtrnáctou otázku odpovědět tak, že čl. 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

– jelikož přijetí režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) EBF, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 EBF nezměnilo právní rámec týkající se zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, nemělo přijetí uvedených režimů vliv na kvalifikaci vyloučení možnosti použít plný nebo částečný odpis daně na dividendy vyplacené společnostmi se sídlem v těchto třetích státech jako existující omezení;

– členský stát se vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU v případě, že bez formálního zrušení nebo změny existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím primární účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v uvedeném čl. 64 odst. 1; na tuto změnu právního rámce proto musí být, pokud jde o její dopad na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo jako na zavedení nové právní úpravy, založené na logice odlišné od logiky existující právní úpravy.

K výkladu dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem

93 Ve své první až desáté otázce se předkládající soud v podstatě táže, zda ustanovení dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem musejí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle které společnost sídlící v Portugalsku může odejít ze svého daňového základu dividendy, které obdržela od společnosti sídlící v tomto členském státě, ale nemůže odejít dividendy vyplacené společnostmi sídlící v Tunisku nebo v Libanonu.

94 Úvodem je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou musí být mezinárodní smlouva vykládána nejen podle svého znění, ale rovněž ve světle svých cílů. Článek 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 (Sbírka úmluv Organizace spojených národů, svazek 1155, s. 331) v tomto ohledu stanoví, že smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazem ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k jejímu účelu a účelu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, body 42 a 43, jakož i citovaná judikatura).

95 Pokud jde o otázku přímého účinku ustanovení dohody v právním řádu stran dohody, Soudní dvůr již rozhodl, že jelikož tato otázka nebyla dotčenou dohodou upravena, přísluší ji rozhodnout Soudnímu dvoru stejně tak, jako jakoukoli jinou otázku výkladu týkající se použití dohod v Unii (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 24 a citovaná judikatura). To je případ jak dohody mezi ES a Tuniskem, tak i dohody mezi ES a Libanonem.

96 Podle ustálené judikatury musí být ustanovení dohody uzavřené Uníí s těmito zeměmi považováno za přímo použitelné, jestliže s ohledem na jeho znění, jakož i na účel a povahu dohody obsahuje jasný a přesný závazek, který, pokud jde jak o jeho provádění, tak o jeho účinky, nepodléhá vydání žádného pozdějšího aktu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 27. září 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, bod 30; ze dne 8. května 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, bod 54; ze dne 12. dubna 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, bod 21, a ze dne 14. prosince 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 25).

K dohodě mezi ES a Tuniskem

– K relevantním ustanovením (první a třetí otázka)

97 Svou první a třetí otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda články 31 a 34 dohody mezi ES a Tuniskem mají přímý účinek a zda, v případě kladné odpovědi, situace dotčená v povodním řízení spadá do těchto ustanovení.

98 Jelikož, jak bylo uvedeno v bodě 91 tohoto rozsudku, by měl výklad dohody mezi ES a Tuniskem umožnit určit, zda tato dohoda v ustanoveních majících přímý účinek stanoví liberalizaci přímých investic, jichž se týká situace dotčená v povodním řízení, není třeba odpovídat na první otázku předkládajícího soudu týkající se článku 31 uvedené dohody, který se týká usazování a poskytování služeb.

99 Pokud jde o článek 34 dohody mezi ES a Tuniskem, je třeba konstatovat, že tento článek ve svém odstavci 1 jasně, přesně a bezpodmínečně zakotvuje povinnost Společenství a Tuniské republiky zajistit, pokud jde o transakce týkající se kapitálové bilance, počinaje dnem vstupu uvedené dohody v platnost volný pohyb kapitálu týkající se přímých investic v Tunisku uskutečňovaných ve společnostech, které byly založeny v souladu s platnými právními předpisy, a likvidaci a repatriaci těchto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.

100 Toto ustanovení p?edepisuje jasn? vymezenou povinnost dosáhnout výsledku, kterého se jednotlivc m?že dovolávat p?ed vnitrostátním soudem, když se u n?j domáhá nepoužití ustanovení zp?sobujících p?ekážku volného pohybu kapitálu, nebo použití v??i n?mu právní úpravy, jejíž neuplatn?ní je d?vodem této p?ekážky volného pohybu kapitálu, aniž by bylo za tímto ú?elem požadováno p?ijetí dopl?ujících provád?cích opat?ení (viz obdobn? rozsudky ze dne 27. zá?í 2001, Kondova, C?235/99, EU:C:2001:489, bod 34, a ze dne 27. zá?í 2001, Barkoci a Malik, C?257/99, EU:C:2001:491, bod 34).

101 Konstatování, podle kterého zásada volného pohybu kapitálu týkajícího se p?ímých investic v Tunisku, zakotvená v ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, m?že p?ímo upravovat právní postavení jednotlivc?, není vyvrácena ?lánkem 34 odst. 2 této dohody.

102 ?lánek 34 odst. 2 uvedené dohody, podle kterého strany uskute?ní vzájemné konzultace s cílem usnadnit pohyb kapitálu mezi Spole?enstvím a Tuniskou republikou a úpln? liberalizovat pohyb kapitálu, jakmile budou spln?ny nezbytné podmínky, totiž musí být vykládán v tom smyslu, že se týká následn? liberalizace pohybu kapitálu, neuvedené v ?l. 34 odst. 1 téže dohody.

103 Krom? toho takové konstatování p?ímého ú?inku ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem není v rozporu s cílem a ú?elem této dohody. Je totiž t?eba zd?raznit, že uvedená dohoda podle svého ?l. 1 odst. 1 zakládá p?idružení mezi Spole?enstvím a jeho ?lenskými státy na jedné stran? a Tuniskou republikou na stran? druhé. Cíl dohody mezi ES a Tuniskem, kterým je mimo jiné, jak vyplývá z jejího ?l. 1 odst. 2, stanovit podmínky postupné liberalizace kapitálu, potvrzuje výklad, podle kterého na jedné stran? pohyb kapitálu, uvedený v ?l. 34 odst. 1 této dohody, využívá liberalizaci od vstupu uvedené dohody v platnost, a na druhé stran? jiný pohyb kapitálu bude postupn? liberalizován, v souladu s ?l. 34 odst. 2 uvedené dohody.

104 Za t?chto podmínek je t?eba se domnívat, že ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem má p?ímý ú?inek a jednotlivc se ho m?že p?ed soudem dovolávat.

105 Proto je t?eba ov??it, zda se na situaci, jakou je situace dot?ená v p?vodním ?ízení, vztahuje ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.

106 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, že podle svého zn?ní se ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem vztahuje k transakcím týkajícím se kapitálové bilance a týká se p?ímých investic v Tunisku uskute?n?ných ve spole?nostech, které byly založeny v souladu s platnými právními p?edpisy, a likvidace a repatriace t?chto investic a veškerého zisku, který z nich pochází.

107 P?ijetí dividend od spole?nosti sídlící v Tunisku spole?ností se sídlem v Portugalsku, z d?vodu držení podílu ve výši 98,72 % základního kapitálu spole?nosti, která vyplácí dividendy, spadá do p?sobnosti uvedeného ustanovení. Jak totiž bylo konstatováno v bod? 79 tohoto rozsudku, m?že být takový podíl považován za p?ímou investici a na p?ijetí dividend týkajících se této ú?asti se vztahuje pojem „repatriace zisku“, který z nich pochází.

108 Proto je t?eba mít za to, že se na situaci, jakou je situace dot?ená v p?vodním ?ízení, vztahuje ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.

109 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na této otázku odpovědět, že čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem musí být vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení má primární účinek a lze se ho dovolávat v situaci, jakou je situace v povodním řízení, ve které společnost sídlící v Portugalsku obdrží dividendy od společnosti sídlící v Tunisku z důvodu primární investice, kterou uskutečnila ve společnosti, která vyplácí dividendy, za účelem zpochybnění daňového zacházení vyhrazeného těmto dividendám v Portugalsku.

110 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodě 98 tohoto rozsudku, není třeba odpovídat na druhou otázku.

– K dosahu čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem (čtvrtá až šestá otázka)

111 Čtvrtou až šestou otázkou, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, ve spojení s čl. 89 této dohody, musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle které společnost sídlící v členském státě může provést plný nebo částečný odpot obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, avšak nemůže takový odpot provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku.

112 Jak bylo konstatováno v bodě 48 tohoto rozsudku, na základě právní úpravy dotčené v povodním řízení je ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že společnost, která vyplácí dividendy, má sídlo v Tunisku.

113 Toto rozdílné zacházení může odrazovat společnosti sídlící v Portugalsku od primárního investování ve společnostech sídlících v Tunisku. Jelikož totiž kapitálový zisk pocházející z tohoto tohoto státu podléhá méně příznivému daňovému zacházení, nežli je daňové zacházení vyhrazené dividendám vyplaceným společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou akcie společností sídlících v Tunisku méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku nežli akcie společností, které mají sídlo v tomto členském státě (viz obdobné rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

114 Takové nevýhodné zacházení tedy představuje v zásadě zakázané omezení volného pohybu kapitálu, pokud jde o primární investice, a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem.

115 Rovněž je třeba ověřit, zda, jak se v podstatě předkládající soud táže svou pátou otázkou, je účinek čl. 34 odst. 1 této dohody omezen v situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, článkem 89 uvedené dohody.

116 Nejprve, pokud jde o ?l. 89 první odrážku dohody mezi ES a Tuniskem, podle kterého žádné ustanovení nezpřísobí rozšíření výhod poskytnutých smluvní stranou v daňové oblasti v jakékoli dohodě nebo mezinárodním ujednání, kterým je tato smluvní strana vázána, stačí uvést, že zákaz omezení konstatovaný v předchozích bodech tohoto rozsudku vyplývá ze samotné dohody mezi ES a Tuniskem a není důsledkem rozšíření výhod stanovených jinou dohodou nebo mezinárodním ujednáním. Kromě toho, jak generální advokát uvedl v bodě 87 svého stanoviska, SECIL neusiluje o získání výhody přiznané Portugalskou republikou v jiné dohodě nebo mezinárodním ujednání.

117 Dále, pokud jde o ?l. 89 druhou odrážku dohody mezi ES a Tuniskem, podle kterého dohoda nemá za následek zabránění přijetí nebo použití, jakoukoli smluvní stranou, všech opatření určených k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, je třeba mít za to, že k tomu, aby si ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem mohl zachovat svůj užitečný úinek, musí být ?l. 89 druhá odrážka této dohody vykládán v tom smyslu, že opatřeními spadajícími do působnosti tohoto ustanovení jsou ta, jež jsou zvlášť určena k zabránění podvodu nebo daňovému úniku.

118 Jak bylo uvedeno v bodě 61 tohoto rozsudku, daňová právní úprava dotčená v povodním řízení obecně vylučuje možnost získat daňovou výhodu spočívající v zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo jeho zmírnění, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími mimo jiné v Tunisku, aniž by zvlášť byly zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření list vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu.

119 Jelikož, s výhradou ověření předkládajícím soudem, právní úprava dotčená v povodním řízení nepatří mezi opatření určená k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, nevztahuje se na situaci dotčenou v povodním řízení hypotéza uvedená v ?l. 89 druhé odrážce dohody mezi ES a Tuniskem.

120 Konečně ?l. 89 třetí odrážka dohody mezi ES a Tuniskem stanoví, že tato dohoda nemá za následek bránění právu smluvní strany uplatňovat relevantní ustanovení svých daňových právních předpisů na daňové poplatníky, jež se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo. V tomto ohledu stačí uvést, že právní úprava dotčená v povodním řízení není rozdílná nikoli na základě sídla osoby povinné k dani, totiž společnosti, která je příjemcem dividend, nýbrž na základě místa sídla společnosti, která vyplácí dividendy, a tedy místa, kde je kapitál osoby povinné k dani investován. V důsledku toho se na situaci dotčenou v povodním řízení nevztahuje ani hypotéza uvedená v ?l. 89 třetí odrážce dohody mezi ES a Tuniskem.

121 Proto je třeba na pátou otázku odpovědět tak, že úinek ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, článkem 89 této dohody.

122 Šestou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda omezující zacházení s dotčenými dividendami může být přesto odvodněno nezbytností zachovat účinnost daňových kontrol, mimo jiné z důvodu absence, mezi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi členskými státy směrnicí 77/799, jež byla platná v době rozhodné z hlediska skutečností v povodním řízení.

123 Za účelem rozhodnutí, zda naléhavý důvod obecného zájmu týkající se nezbytnosti zachovat účinnost daňových kontrol může odvodnit omezení volného pohybu kapitálu, garantovaného v ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, je třeba tuto dohodu analyzovat ve světle jejího a kontextu, v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 94 tohoto rozsudku.

124 Podle svého čl. 1 má dohoda mezi ES a Tuniskem zakládající přidružení mezi Společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé mimo jiné za cíl posílení vztahů mezi smluvními stranami, vytvoření podmínek pro postupnou liberalizaci obchodu se zbožím, službami a kapitálem, jakož i podporu obchodu a rozvoje harmonických hospodářských a společenských vztahů mezi stranami.

125 Tato dohoda nemá za cíl vytvoření vnitřního trhu, srovnatelného s trhem vytvořeným Smlouvou o FEU, ani co nejúplnější uskutečnění, podobné jako Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“), volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, rozšířením vnitřního trhu zavedeného na území Unie na smluvní státy této dohody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, bod 29).

126 Jelikož nezbytnost zajistit účinnost daňových kontrol je uznána jako naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení svobod zaručených Smlouvou o FEU a Dohodou o EHP, musí být takové odvodnění, a *fortiori*, uznáno v rámci dohody mezi ES a Tuniskem.

127 Jak generální advokát uvedl v bodě 125 svého stanoviska, jeví se totiž vzhledem k cíli a kontextu dohody mezi ES a Tuniskem jako vyloučené, že strany uvedené dohody měly v úmyslu přiznat absolutní svobodu pohybu kapitálu mezi Unií a Tuniskem, zatímco lze uložit určitá omezení jak ve vztazích mezi členskými státy, tak i ve vztazích mezi členskými státy Unie a třetími státy, které jsou stranami Dohody o EHP.

128 Za těchto podmínek je analýza provedená v bodech 63 až 68, jakož i bodech 70 a 71 tohoto rozsudku použitelná na analýzu, k níž je přistoupeno v rámci posouzení odvodnosti omezení v čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem, jelikož tato dohoda nestanovila povinnost Tuniské republiky poskytnout informace portugalským orgánům.

129 Proto je třeba vykládat čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem v tom smyslu, že:

- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpot dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpot provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané, pokud jde o přímé investice a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem;
- účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, článkem 89 dohody mezi ES a Tuniskem;
- odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 CIRC, plný nebo částečný odpot obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Tuniské republiky, státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
- odmítnutí přiznat takový částečný odpot na základě uplatnění čl. 46 odst. 11 CIRC nelze odvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí

dividendy, dani v Tunisku, tedy stát?, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

K dohodě mezi ES a Libanonem

– K přímému účinku článku 31 dohody mezi ES a Libanonem (sedmá otázka)

130 Svou sedmou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda článek 31 dohody mezi ES a Libanonem má přímý účinek a lze se ho, vzhledem k článku 33 uvedené dohody, dovolávat ve věci v původním řízení.

131 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že článek 31 dohody mezi ES a Libanonem tím, že stanoví, že s výhradou článku 33 a 34 není pohyb kapitálu mezi Společenstvím na jedné straně a Libanonem na straně druhé omezen a nepodléhá žádné diskriminaci z důvodu státní příslušnosti nebo sídla či bydliště jejich státních příslušníků nebo místa, kde je kapitál investován, předepisuje jasně a bezpodmínečně jasně vymezenou povinnost dosáhnout výsledku, kterého se jednotlivcem může dovolávat před soudy, aby se domáhal nepoužití ustanovení způsobujících omezení nebo diskriminaci, nebo aby se v něm nemou použila právní úprava, jejíž nepoužití způsobuje omezení nebo diskriminaci, aniž by k tomuto účelu bylo třeba přijmout doplňující prováděcí opatření (viz obdobné rozsudky ze dne 27. září 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, bod 34, jakož i ze dne 27. září 2001, Barkoci a Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, bod 34).

132 Rozsah povinnosti vyplývající z článku 31 dohody mezi ES a Libanonem je samozřejmě omezen doložkou „standstill“ uvedenou v čl. 33 odst. 1 této dohody. Taková výjimka však nemůže bránit tomu, aby uvedený článek 31 přiznával jednotlivcům práva, která mohou uplatnit před soudem (viz obdobné rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 26).

133 Konstatování, podle kterého má článek 31 dohody mezi ES a Libanonem přímý účinek není v rozporu s předměttem a účelem této dohody. Je totiž třeba zdůraznit, že dohoda mezi ES a Libanonem podle znění svého čl. 1 odst. 1 zakládá přidružení mezi Společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé. Cíl této dohody, který, jak vyplývá z jejího čl. 1 odst. 2, směřuje k vytvoření podmínek pro postupnou liberalizaci kapitálových převodů, je v souladu s výkladem, podle něhož se na pohyb kapitálu, který nespadá do působnosti doložky „standstill“ uvedené v čl. 33 odst. 1 uvedené dohody, od vstupu v téže dohody v platnost vztahuje liberalizace.

134 Pokud jde o možnost dovolávat se článku 31 dohody mezi ES a Libanonem v situaci jako je situace dotčená v původním řízení, je třeba samozřejmě poznamenat, že podle čl. 33 odst. 1 této dohody, ustanovením článku 31 není dotčeno používání jakýchkoli omezení, která mezi Společenstvím a Libanonskou republikou existují v den vstupu této dohody v platnost, pokud jde o vzájemný pohyb kapitálu zahrnující přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb nebo přijímání cenných papírů na kapitálové trhy.

135 Působnost doložky „standstill“ uvedené v čl. 33 odst. 1 dohody mezi ES a Libanonem je však omezena jejím článkem 33 odst. 2, který stanoví, že převod investic ufinancovaných v Libanonu rezidenty Společenství nebo ve Společenství rezidenty Libanonu nebo jakýchkoli z nich vyplývajících zisků do zahraničí není dotčen.

136 Jelikož se situace v původním řízení týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, vztahuje se na tuto situaci hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 dohody mezi ES a Libanonem. V důsledku toho čl. 33 odst. 1 této dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván článek 31.

137 Vzhledem k předcházejícím úvahám je třeba na sedmou otázku odpovědět tak, že člunek 31 dohody mezi ES a Libanonem musí být vykládán v tom smyslu, že:

- má přímý účinek;
- na situaci, jakou je situace v povodním řízení, která se týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, se vztahuje hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 této dohody; v důsledku toho čl. 33 odst. 1 této dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván její člunek 31.
- K dosahu člunku 31 dohody mezi ES a Libanonem (osmá až desátá otázka)

138 Svou osmou až desátou otázkou, které je třeba přezkoumat společně, se předkládající soud v podstatě táže, zda člunek 31 dohody mezi ES a Libanonem ve spojení s člunkem 85 této dohody je třeba vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle níž společnost, která sídlí v jednom členském státě, může provést plný nebo částečný odpot obdržенých dividend od svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplacené společností sídlící v téže členském státě, ale nemůže přistoupit k takovému odpotu, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu.

139 Jak bylo konstatováno v bodě 48 tohoto rozsudku, podle právní úpravy dotčené v povodním řízení je ekonomickému dvojímu zdanění dividend vyplacených společností, která je rezidentem, zamezeno nebo je toto zdanění zmírněno, pokud má společnost, která vyplácí tyto dividendy, sídlo v Portugalsku, zatímco tomu tak není v případě, že společnost, která vyplácí dividendy, má sídlo v Libanonu.

140 Tento rozdíl v zacházení z důvodu místa, kde je kapitál investován, může odrážet společností se sídlem v Portugalsku od investic do společností se sídlem v Libanonu. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálu pocházejícími ze těchto států daňově zacházeno méně příznivě než s dividendami vyplacenými společnostmi sídlícími v Portugalsku, jsou podíly ve společnostech sídlících v Libanonu méně atraktivní pro investory sídlící v Portugalsku než podíly ve společnostech, které mají sídlo v tomto členském státě (viz obdobné rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

141 Je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že s ohledem na daňové pravidlo, jako je pravidlo dotčené v povodním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společností-akcionářů, která obdrží dividendy pocházející z tohoto státu, srovnatelná se situací společností-akcionářů, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem stejného zdanění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84).

142 V důsledku toho takové znevýhodňující zacházení je v zásadě zakázáno člunkem 31 dohody mezi ES a Libanonem.

143 Je třeba také ověřit, zda jak se v podstatě táže předkládající soud svou devátou otázkou, úinek čl. 31 této dohody je v situaci, jako je situace dotčená v převodním řízení, omezen čl. 85 uvedené dohody.

144 Nejprve, pokud jde o čl. 85 písm. a) dohody mezi ES a Libanonem, podle kterého, pokud jde o přímé zdanění, žádné ustanovení této dohody nezpůsobí rozšíření výhod poskytnutých smluvní stranou v daňové oblasti v jakékoli dohodě nebo mezinárodním ujednání, kterým je tato smluvní strana vázána, stačí uvést, že zákaz omezení konstatovaný v předchozích bodech tohoto rozsudku vyplývá ze samotné dohody mezi ES a Libanonem a není důsledkem rozšíření výhod stanovených jinou dohodou nebo mezinárodním ujednáním. Kromě toho, jak generální advokát uvedl v bodě 87 svého stanoviska, SECIL neusiluje o získání výhody přiznané Portugalskou republikou v jiné dohodě nebo mezinárodním ujednání.

145 Dále, pokud jde o čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem, podle kterého dohoda nemá za následek zabránění přijetí nebo použití, jakoukoli smluvní stranou, všech opatření určených k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, je třeba mít za to, že k tomu, aby si čl. 31 uvedené dohody mohl zachovat svůj užitečný úinek, musí být čl. 85 písm. b) též dohody vykládán v tom smyslu, že opatřeními spadajícími do působnosti tohoto ustanovení jsou ta, jež jsou zvlášť určena k zabránění podvodu nebo daňovému úniku.

146 Jak bylo uvedeno v bodě 61 tohoto rozsudku, daňová právní úprava dotčená v převodním řízení obecně vylučuje možnost získat daňovou výhodu spočívající v zabránění ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo jeho zmírnění, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlícími mimo jiné v Libanonu, aniž by zvlášť byly zaměřeny na zabránění jednáním spočívajícím ve vytvoření listů vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužené nebo získat daňovou výhodu.

147 Jelikož, s výhradou ověření předkládajícím soudem, právní úprava dotčená v převodním řízení nepatří mezi opatření určená k zabránění podvodu nebo daňovému úniku, nevztahuje se na situaci dotčenou v převodním řízení hypotéza uvedená v čl. 85 písm. b) dohody mezi ES a Libanonem.

148 Konečně čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem stanoví, že tato dohoda nemá za následek bránění právu smluvní strany uplatňovat relevantní ustanovení svých daňových právních předpisů na daňové poplatníky, jež se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo. Na jedné straně, jak bylo uvedeno v bodě 120 tohoto rozsudku, nestanoví právní úprava dotčená v převodním řízení rozlišování na základě sídla osoby povinné k dani, totiž společnosti, která je příjemcem dividend.

149 Na druhé straně je třeba samozřejmě uznat, že z důvodu použití výrazu „zejména“ v čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem, se toto ustanovení může vztahovat na rozlišování založené na jiných faktorech, zejména na místě, kde je investován kapitál daňového poplatníka. Toto ustanovení je však třeba vykládat ve spojení s čl. 31 dohody mezi ES a Libanonem, které zakazuje jakoukoli diskriminaci z důvodu místa, kde se kapitál investuje. Proto je třeba odlišovat rozdílná zacházení povolená podle čl. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem od diskriminace, na které se uvedený čl. 85 písm. c) nevztahuje a jsou podle čl. 31 uvedené dohody zakázány.

150 V bodě 55 tohoto rozsudku bylo uvedeno, že s ohledem na daňové pravidlo, jakým je pravidlo dotčené v převodním řízení, jehož cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků nebo je zmírnit, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející z tohoto státu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy

vnitrostátního p?vodu, jelikož v obou p?ípadech mohou být dosažené zisky v zásad? p?edm?tem ?et?zového zdan?ní.

151 V d?sledku toho se na situaci dot?enou v p?vodním ?ízení nevztahuje ani hypotéza uvedená v ?l. 85 písm. c) dohody mezi ES a Libanonem.

152 Proto je t?eba na devátou otázku odpov?d?t tak, že ú?inek ?lánku 31 dohody mezi ES a Libanonem není omezen v situaci, jakou je situace dot?ená v p?vodním ?ízení, ?lánkem 85 této dohody.

153 Svou desátou otázkou se p?edkládající soud v podstat? táže, zda omezující zacházení s doty?nými dividendami m?že být p?esto od?vodn?no nezbytností zachovat ú?innost da?ových kontrol, mimo jiné z d?vodu absence, mezi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou, rámce pro správní spolupráci rovnocenného rámci zavedenému mezi ?lenskými státy sm?rnici 77/799, jež byla platná v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení.

154 V tomto ohledu je t?eba uvést, že úvahy uvedené v bodech 123 až 127 tohoto rozsudku jsou použitelné na analýzu dohody mezi ES a Libanonem, protože ta, jak vyplývá z jejího ?lánku 1, sleduje cíle obdobné cíl?m, které sleduje dohoda mezi ES a Tuniskem.

155 Jelikož dohoda mezi ES a Libanonem navíc nestanovila povinnost Libanonské republiky poskytnout informace portugalským orgán?m, jsou úvahy obsažené v bodech 69 až 71 tohoto rozsudku použitelné na posouzení od?vodn?ní omezení v ?lánku 31 dohody mezi ES a Libanonem.

156 Proto je t?eba dojít k záv?ru, že ?lánek 31 dohody mezi ES a Libanonem musí být vykládán v tomto smyslu:

- právní úprava, jakou je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, podle které spole?nost sídlící v ?lenském stát? m?že provést plný nebo ?áste?ný odpo?et dividend, které obdržela, ze svého da?ového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny spole?ností sídlící v témže ?lenském stát?, ale nem?že takový odpo?et provést, pokud spole?nost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu, p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásad? zakázané ?lánkem 31 této dohody;
- ú?inek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dot?ená v p?vodním ?ízení, ?lánkem 85 uvedené dohody;
- odmítnutí p?iznat, podle ?l. 46 odst. 1 a 8 CIRC, plný nebo ?áste?ný odpo?et obdržených dividend z da?ového základu spole?nosti, která je p?íjemcem, m?že být od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit ú?innost da?ových kontrol, pokud se pro da?ové orgány ?lenského státu, v n?mž sídlí spole?nost, která je p?íjemcem, ukáže nemožným získat informace z Libanonské republiky, tedy státu, ve kterém sídlí spole?nost, která vyplácí tyto dividendy, umož?ující ov?ít, že je spln?na podmínka týkající pod?ízení spole?nosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
- odmítnutí p?iznat takový ?áste?ný odpo?et na základ? uplatn?ní ?l. 46 odst. 11 CIRC nelze od?vodnit naléhavými d?vody obecného zájmu vycházejícími z pot?eby zajistit ú?innost da?ových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy pod?ízení spole?nosti, která vyplácí dividendy, dani v Libanonu, tedy ve stát?, kde tato spole?nost sídlí, nelze ov?ít, což p?ísluší ur?it p?edkládajícímu soudu.

K d?sledk?m výkladu ?lánk? 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi

157 Z odpov?di podané na jedenáctou a dvanáctou otázku vyplývá, že odmítnutí p?iznat, podle ?lánku 46 odst. 1 a odst. 8 CIRC, plný nebo ?ástečný odpot obdržených dividend od da?ového základu spole?nosti, která je p?ijemcem dividend, lze od?vodnit naléhavými d?vody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit ú?innost da?ových kontrol, pokud se pro da?ové orgány ?lenského státu, v n?mž sídlí spole?nost, která je p?ijemcem, ukáže nemožným získat informace z t?etího státu, ve kterém sídlí spole?nost, která vyplácí tyto dividendy, umož?ující ov??it, že je spln?na podmínka týkající pod?ízení spole?nosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani.

158 V d?sledku toho, pokud zejména na základ? dohody mezi Portugalskem a Tuniskem orgány ?lenského státu, v n?mž sídlí spole?nost, která je p?ijemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v n?mž sídlí spole?nost, která vyplácí dividendy, umož?ující ov??it, že podmínka podle které spole?nost, která vyplácí dividendy, musí podléhat dani, je spln?na, nemohou takové naléhavé d?vody obecného zájmu od?vodnit omezení, které je ?lánkem 63 SFEU v zásad? zakázáno.

159 V této situaci se Portugalská republika také nem?že dovolávat ?lánku 64 odst. 1 SFEU, protože dohoda mezi ES a Tuniskem, jejíž ?l. 34 odst. 1 má p?ímý ú?inek, rovn?ž brání právní úprav?, jakou je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, podle níž spole?nost, která sídlí v ?lenském stát?, m?že provést plný nebo ?ástečný odpot obdržených dividend od svého da?ového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny spole?ností sídlící v témže ?lenském stát?, ale nem?že p?istoupit k takovému odpotu, pokud spole?nost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku. Tato právní úprava totiž p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, které je ?lánkem 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem v zásad? zakázáno, pokud jde o p?ímé investice a zvlášt? repatriaci výnos? z t?chto investic. Takové omezení není od?vodn?né, pokud portugalské da?ové orgány mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v n?mž sídlí spole?nost, která vyplácí dividendy, umož?ující ov??it, že podmínka týkající se pod?ízení spole?nosti, která vyplácí tyto dividendy, dani je spln?na.

160 Zm?nu právního rámce vyplývající ze zavedení takového ustanovení do dohody mezi ES a Tuniskem, lze totiž p?irovnat, pokud jde o její dopad na možnost dovolávat se ?l. 64 odst. 1 SFEU, k zavedení nových právních p?edpis?, spo?ívajících na odlišné logice než je logika stávajících právních p?edpis?.

161 Z odpov?di na první až desátou otázku, jakož i jedenáctou a dvanáctou otázku také vyplývá, že ?lánky 63 a 65 SFEU, jakož i ?l. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem a ?lánek 31 dohody mezi ES a Libanonem brání odmítnutí p?iznat, podle ?l. 46 odst. 11 CIRC, ?ástečný odpot obdržených dividend z da?ového základu spole?nosti, která je p?ijemcem, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy pod?ízení spole?ností, které vyplácejí tyto dividendy, dani v Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto spole?nosti sídlí, nelze ov??it, což p?ísluší ur?it p?edkládajícímu soudu.

162 Za t?chto podmínek se z d?vod? uvedených v bodech 87 až 90 a obdobn? v bod? 160 tohoto rozsudku, Portugalská republika nem?že dovolávat ani ?l. 64 odst. 1 SFEU, aby mohla i nadále uplat?ovat právní úpravu, z níž vyplývá výše uvedené omezení.

163 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že ?lánek 63 SFEU ukládá ?lenskému státu, který uplat?uje systém zamezení ekonomického dvojího zdan?ní v p?ípad? dividend vyplacených rezident?m spole?nostmi-rezidenty, povinnost p?iznat rovnocenné zacházení dividendám, vyplaceným rezident?m spole?nostmi-nerezidenty (viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C?436/08 a C?437/08, EU:C:2011:61, bod 60, a ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707,

bod 38).

164 Kromě toho z judikatury vyplývá, že právo na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je následkem a doplňkem práv, které jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem, takže členský stát je v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem (viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 71 a citovaná judikatura).

165 Jediná výjimka z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s unijním právem se týká případu, kdy osoba povinná k dani přímo přenesla neoprávněně vybranou daň na jiný subjekt (viz rozsudky ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, EU:C:2011:540, bod 18, jakož i ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, body 72 a 74).

166 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní (viz rozsudek ze dne 15. října 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 28 a citovaná judikatura).

167 Z toho vyplývá, že portugalské orgány jsou povinny vrátit, včetně úroků, částky vybrané v rozporu s články 63 a 65 SFEU, jakož i článkem 34 dohody mezi ES a Tuniskem a článkem 31 dohody mezi ES a Libanonem.

168 Tyto částky odpovídají rozdílu mezi částkou, kterou zaplatila SECIL a částkou, kterou měla zaplatit podle čl. 46 odst. 1, čl. 46 odst. 8 nebo čl. 46 odst. 11 CIRC, pokud by za okolností, jakými jsou okolnosti dotčené v původním řízení, dividendy vyplacené společnostmi Ciments de Gabès a Ciments de Sibline byly považovány za vyplacené společností se sídlem v Portugalsku.

169 Vnitrostátnímu soudu je tedy třeba odpovědět, pokud jde o důsledky výkladu článků 63 až 65 SFEU, jakož i dohody mezi ES a Tuniskem a dohody mezi ES a Libanonem pro účel v původním řízení, že:

– pokud orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožňující ověřit, že podmínka, podle které společnost, která vyplácí tyto dividendy, podléhá dani, je splněna, brání články 63 a 65 SFEU, jakož i článek 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 nebo čl. 46 odst. 8 CIRC, plný nebo částečný odpot vyplacených dividend od daňového základu společnosti, která je příjemcem, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;

– články 63 SFEU a 65 SFEU jakož i čl. 34 odst. 1 dohody mezi ES a Tuniskem a článek 31 dohody mezi ES a Libanonem brání odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 11 CIRC, částečný odpot vyplacených dividend společnosti, která je příjemcem, od daňového základu, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích, kdy podřízení společnosti, které vyplácí dividendy, v Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto společnosti sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předsádkajícímu soudu, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;

– částky vybrané v rozporu s unijním právem musejí být vráceny daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.“

K nákladům řízení

170 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) články 63 SFEU a 65 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že:

– společnost se sídlem v Portugalsku, která obdrží dividendy od společností sídlících v Tunisku respektive Libanonu, se může dovolávat článku 63 SFEU, aby zpochybnila daňové zacházení s těmito dividendami v tomto členském státě, založené na právní úpravě, která se nemá vztahovat pouze na situace, ve kterých společnost, která je příjemcem dividend, vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy

– právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpot obdržených dividend ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společnostmi sídlící v téže členském státě, ale nemůže takový odpot provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v třetím státě, představuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, které je článkem 63 SFEU v zásadě zakázáno;

– odmítnutí přiznat plný nebo částečný odpot obdržených dividend z daňového základu, podle čl. 46 odst. 1 a 8 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (zákon o dani z příjmu právnických osob), ve znění platném v roce 2009, může být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z třetí země, ve které sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající se podřízení poslední uvedené společnosti dani;

– odmítnutí přiznat částečný odpot podle čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, nemůže být odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení může být použito v situacích, kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani ve státě, v němž sídlí, nemůže být ověřeno, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

2) článek 64 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

– jelikož přijetí režimu daňového zvýhodnění investic smluvní povahy, stanoveného v čl. 41 odst. 5 písm. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (režimu daňových výhod), ve znění platném v roce 2009, a režimu týkajícího se dividend pocházejících z afrických zemí, jejichž úředním jazykem je portugalská, a z Východního Timoru, stanoveného v článku 42 tohoto režimu nezměnilo právní rámec týkající se zacházení s dividendami pocházejícími z Tuniska a Libanonu, nemělo přijetí uvedených režimů vliv na kvalifikaci vyloučení možnosti použít plný nebo částečný odpot daní na dividendy vyplacené společnostmi se sídlem v těchto třetích státech jako existující omezení;

– členský stát se vzdává možnosti stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU v případě, že bez formálního zrušení existující právní úpravy uzavře mezinárodní dohodu, jakou je dohoda zakládající přidružení, která v ustanovení majícím primární účinek stanoví liberalizaci kategorie kapitálu stanovené v uvedeném čl. 64 odst. 1; na tuto změnu právního rámce proto musí být, pokud jde o její dopad na možnost uplatnit čl. 64 odst. 1 SFEU, nahlíženo

jako na zavedení nové právní úpravy, založené na logice odlišné od logiky existující právní úpravy.

3) Článek 34 odst. 1 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé, podepsané v Bruselu dne 17. července 1995 a schválené jménem Evropského společenství a Evropského společenství uhlí a oceli rozhodnutím Rady a Komise 98/238/ES, ESUO ze dne 26. ledna 1998, musí být vykládán v tom smyslu, že:

- toto ustanovení má přímý účinek a lze se ho dovolávat v situaci, jakou je situace v převodním řízení, ve které společnost sídlící v Portugalsku obdrží dividendy od společnosti sídlící v Tunisku z důvodu přímé investice, kterou uskutečnila ve společnosti, která vyplácí dividendy, za účelem zpochybnění daňového zacházení vyhrazeného těmto dividendám v Portugalsku;
- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v převodním řízení, podle které společnost sídlící v určitém členském státě může provést plný nebo částečný odpot dividend, které obdržela, ze svého daňového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže členském státě, ale nemůže takový odpot provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Tunisku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané, pokud jde o přímé investice a zvláště repatriaci výnosu z těchto investic, článkem 34 odst. 1 této dohody;
- účinek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v převodním řízení, článkem 89 této dohody;
- odmítnutí přiznat, podle čl. 46 odst. 1 a 8 zákona o dani z příjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo částečný odpot obdržených dividend z daňového základu společnosti, která je příjemcem, může být odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud se pro daňové orgány členského státu, v němž sídlí společnost, která je příjemcem, ukáže nemožným získat informace z Tuniské republiky, státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožňující ověřit, že je splněna podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
- odmítnutí přiznat takový částečný odpot na základě čl. 46 odst. 11 zákona o dani z příjmu právnických osob, v uvedeném znění, nelze odvodnit naléhavými důvody obecného zájmu vycházejícími z potřeby zajistit účinnost daňových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Tunisku, tedy ve státě, kde tato společnost sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu.

4) Článek 31 Evropsko-středomořské dohody zakládající přidružení mezi Evropským společenstvím a jeho členskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé, podepsané v Lucemburku dne 17. června 2002 a schválené jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2006/356/ES ze dne 14. února 2006 musí být vykládán v tom smyslu, že:

- má přímý účinek;
- na situaci, jakou je situace v převodním řízení, která se týká daňového zacházení s dividendami pocházejícími z přímých investic provedených v Libanonu osobou sídlící v Portugalsku, se vztahuje hypotéza uvedená v čl. 33 odst. 2 této dohody; v důsledku toho čl. 33 odst. 1 uvedené dohody nebrání tomu, aby byl v daném případě dovoláván její článek

- právní úprava, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, podle které společnost sídlící v ílenském státě může provést plný nebo ásteýný odporet dividend, které obdržela, ze svého daového základu, pokud jsou tyto dividendy vyplaceny společností sídlící v témže ílenském státě, ale nemže takový odporet provést, pokud společnost, která vyplácí dividendy, sídlí v Libanonu, představuje omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě zakázané ílánkem 31 Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé;
 - úínek tohoto ustanovení není omezen v situaci, jakou je situace dotčená v povodním řízení, ílánkem 85 této dohody;
 - odmítnutí píznat, podle íl. 46 odst. 1 a 8 zákona o dani z píjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo ásteýný odporet obdržených dividend z daového základu společnosti, která je píjemcem, může být odvodno naléhavými d vody obecného zájmu vycházejícími z nezbytnosti zajistit úinnost daových kontrol, pokud se pro daové orgány ílenského státu, v němž sídlí společnost, která je píjemcem, ukáže nemožným získat informace z Libanonské republiky, tedy státu, ve kterém sídlí společnost, která vyplácí tyto dividendy, umožující ovít, že je splná podmínka týkající podřízení společnosti, která vyplácí uvedené dividendy, dani;
 - odmítnutí píznat takový ásteýný odporet na základě uplatnění íl. 46 odst. 11 zákona o dani z píjmu právnických osob, v uvedeném znění, nelze odvodnit naléhavými d vody obecného zájmu vycházejícími z poteby zajistit úinnost daových kontrol, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích kdy podřízení společnosti, která vyplácí dividendy, dani v Libanonu, tedy ve státě, kde tato společnost sídlí, nelze ovít, což písluší urít předkládajícímu soudu.
- 5) Pokud jde o dsledky výkladu ílánků 63 až 65 SFEU, jakož i Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé a Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé pro v c v povodním řízení
- pokud orgány ílenského státu, v němž sídlí společnost, která je píjemcem, mohou získat informace od Tuniské republiky, tedy státu, v němž sídlí společnost, která vyplácí dividendy, umožující ovít, že podmínka, podle které společnost, která vyplácí tyto dividendy, podléhá dani, je splná, brání ílánky 63 a 65 SFEU, jakož i ílánek 34 odst. 1 Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé odmítnutí píznat, podle íl. 46 odst. 1 nebo íl. 46 odst. 8 zákona o dani z píjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2009, plný nebo ásteýný odporet vyplacených dividend od daového základu společnosti, která je píjemcem, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat íl. 64 odst. 1 SFEU;
 - ílánky 63 SFEU a 65 SFEU jakož i íl. 34 odst. 1 Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Tuniskou republikou na straně druhé a ílánek 31 a Evropsko-stedomoské dohody zakládající pídružení mezi Evropským spoleenstvím a jeho ílenskými státy na jedné straně a Libanonskou republikou na straně druhé brání odmítnutí píznat, podle íl. 46 odst. 11 zákona o dani z píjmu právnických osob, v uvedeném znění, ásteýný odporet vyplacených dividend společnosti, která je píjemcem, od daového základu, pokud toto ustanovení lze uplatnit v situacích, kdy podřízení společností, které vyplácejí dividendy, v

Tunisku a v Libanonu, tedy státech, kde tyto společnosti sídlí, nelze ověřit, což přísluší určit předkládajícímu soudu, aniž by se Portugalská republika mohla v tomto ohledu dovolávat čl. 64 odst. 1 SFEU;

— částky vybrané v rozporu s unijním právem musejí být vráceny daňovému poplatníkovi, a to včetně úroků.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalská.