

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

24. studenoga 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članci 63. do 65. UFEU-a – Sporazum o pridruživanju EZ-Tunis – Članci 31., 34. i 89. – Sporazum o pridruživanju EZ-Libanon – Članci 31., 33. i 85. – Porez na dobit pravnih osoba – Dividende koje su primljene od društva s poslovnim nastanom u državi članici društva primatelja dividendi – Dividende koje su primljene od društva s poslovnim nastanom u trećoj državi koja je stranka sporazuma o pridruživanju – Različito postupanje – Ograničenje – Opravdanje – Ujedinjenost poreznog nadzora – Mogućnost pozivanja na članak 64. UFEU-a u slučaju postojanja sporazuma o pridruživanju EZ-Tunis i EZ-Libanon“

U predmetu C-464/14:

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Tributário de Lisboa (Porezni sud u Lisabonu, Portugal), odlukom od 25. lipnja 2014., koju je Sud zaprimio 8. listopada 2014., u postupku

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

protiv

Fazenda Pública,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (izvjestitelj) i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. studenoga 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, R. Reigada Pereira i R. Camacho Palma, *advogados*,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Rebelo i M. J. Martins da Silva, u svojstvu agenata,

– za grčku vladu, K. Nasopoulou, u svojstvu agenta,

– za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, MM. E. Karlsson i L. Swedenborg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, G. Braga da Cruz i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 27. siječnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 64. UFEU-a, članaka 31., 34. i 89. Euro-mediterranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, potpisan u Bruxellesu 17. srpnja 1995. i odobren u ime Europske zajednice i Europske zajednice za ugljen i čelik Odlukom Vijeća i Komisije 98/238/EZ, EZU od 26. siječnja 1998. (SL 1998., L 97, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 12., str. 15.) (u daljnjem tekstu: Sporazum EZ – Tunis) kao i članaka 31., 33. i 85. Euro-mediterranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, potpisan u Luxembourg 17. lipnja 2002. i odobren u ime Europske zajednice Odlukom Vijeća 2006/356/EZ od 14. veljače 2006. (SL 2006., L 143, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 72., str. 3.) (u daljnjem tekstu: Sporazum EZ – Libanon).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SECIL – Companhia Geral de Cimento SA (u daljnjem tekstu: SECIL) i Fazenda Pública (Državna riznica, Portugal) u vezi s poreznim postupanjem u poreznom razdoblju za 2009. godine u odnosu na dividende koje su društvu SECIL isplatila dva društva sa sjedištem u, redom, Tunisu i Libanonu.

Pravni okvir

Sporazum EZ – Tunis

3 Članak 31. Sporazuma EZ – Tunis, u Glavi III., naslovljenoj „Pravo poslovnog nastana i usluge“, glasi kako slijedi:

„1. Stranke su suglasne proširiti područje primjene Sporazuma kako bi se njime obuhvatili pravo poslovnog nastana za društva jedne stranke na području druge i liberalizacija pružanja usluga društava jedne stranke korisnicima na području druge stranke.

2. Vijeće za pridruživanje dat će preporuke kako bi se ostvario cilj opisan u stavku 1.

Pri izradi preporuka Vijeće za pridruživanje uzima u obzir prethodno iskustvo u provedbi uzajamnog tretmana najpovoljnije nacije te u ispunjavanju obveza svake stranke sukladno Općem sporazumu o trgovini uslugama priloženom Sporazumu o osnivanju WTO-a, dalje u tekstu: „GATS“, a posebno obveza iz članka V. potonjeg sporazuma.

3. Vijeće za pridruživanje izražuje prvu procjenu postignuća navedenog cilja najkasnije pet godina od stupanja na snagu ovog Sporazuma.“

4 Članak 34. tog sporazuma, u Poglavlju I., naslovljenom „Tekuća plaćanja i kretanje kapitala“, u Glavi IV. navedenog sporazuma, naslovljenoj „Plaćanja, kapital, tržišno natjecanje i ostale gospodarske odredbe“, propisuje:

„1. U pogledu transakcija na kapitalnom računu bilance plaćanja, Zajednica i Tunis dužni su nakon stupanja na snagu ovog Sporazuma osigurati slobodno kretanje kapitala povezanog s izravnim ulaganjima u društva u Tunisu, osnovana u skladu s postojećim zakonima, te likvidaciju [i] povrat tih ulaganja i bilo koje dobiti koja proizlazi iz njih.

2. Stranke će se međusobno savjetovati kako bi olakšale i u danom trenutku u potpunosti liberalizirale kretanje kapitala između Zajednice i Tunisa.“

5. Članak 89. navedenog sporazuma, u Glavi VIII., naslovljenoj „Institucionalne, opće i završne odredbe“, propisuje:

„Ništa u ovom Sporazumu nema učina:

- proširenja fiskalnih prednosti koje bilo koja stranka dodjeljuje u okviru bilo kojeg međunarodnog sporazuma ili režima koji je za nju obvezujući,
- sprežavanja bilo koje stranke da donese ili primijeni bilo koju mjeru s ciljem sprežavanja [utaje poreza ili izbjegavanja plaćanja poreza],
- suprotstavljanja pravu bilo koje stranke da primjenjuje odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji nisu u istovjetnom položaju u odnosu na njihovo mjesto boravišta.“

Sporazum EZ – Libanon

6. Članak 31. Sporazuma EZ – Libanon, u Poglavlju I., naslovljenom „Tekuća plaćanja i kretanje kapitala“, u Glavi IV. navedenog sporazuma, naslovljenoj „Plaćanja, kapital, tržišno natjecanje i ostale gospodarske odredbe“, propisuje:

„U okviru odredaba ovog Sporazuma te podložno odredbama iz članka 33. i članka 34. ne postoje ograničenja između Zajednice, s jedne strane, i Libanona, s druge strane, u pogledu kretanja kapitala te nema diskriminacije na temelju nacionalnosti, mjesta boravka njihovih državljana odnosno mjesta [ulaganja] kapitala.“

7. Članak 33. u Poglavlju I. navedenog sporazuma, glasi kako slijedi:

„1. Podložno odredbama iz ovog Sporazuma te ostalim međunarodnim obvezama Zajednice i Libanona, odredbe iz članka 31. i članka 32. ne dovode u pitanje primjenu bilo kojeg ograničenja, koje je na snazi između stranaka na dan stupanja ovog Sporazuma na snagu, u pogledu kretanja kapitala što uključuje izravno [ulaganje] uključujući [ulaganja] u nekretnine, [poslovni nastan], pružanje financijskih usluga ili uvrštenja vrijednosnih papira na tržišta kapitala.

2. Međutim, ne utječe se na prijenos u inozemstvo [ulaganja] koje su rezidenti Zajednice izvršili u Libanonu odnosno prijenos u Zajednicu [ulaganja] rezidenata Libanona kao ni na prijenos [dobiti] stečen[e] od tih [ulaganja].“

8. Članak 85. tog sporazuma, u Glavi VIII., naslovljenoj „Institucionalne, opće i završne odredbe“, propisuje:

„Što se tiče izravnog oporezivanja, ništa iz ovog Sporazuma nema učina:

- (a) proširenja fiskalnih olakšica koje je stranka dodijelila u nekom od međunarodnih sporazuma ili dogovora;
- (b) sprežavanja da stranka usvoji ili primijeni mjeru usmjerenu na sprežavanje [utaje poreza ili izbjegavanja plaćanja poreza];
- (c) ometanja prava stranke na primjenu mjerodavnih odredaba svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji se ne nalaze u istovjetnoj situaciji, posebno što se tiče

mjesta boravišta.“

Portugalsko pravo

9. Planak 46. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Zakonik o porezu na dobit pravnih osoba), koji je odobren Decreto-Lei n. 442-B/88 (Zakonodavna uredba br. 442-B/88) od 30. studenoga 1988. (*Diário da República* I, serija I-A, br. 277. od 30. studenoga 1988.), u verziji koja je bila na snazi 2009. (u daljnjem tekstu: CIRC), naslovljen „Ukidanje dvostrukog gospodarskog oporezivanja raspodijeljene dobiti“, propisivao je:

„1. Dohodak uključen u poreznu osnovicu, koji odgovara raspodijeljenoj dobiti, odbija se od oporezovane dobiti trgovačkih društava ili građanskih društava u trgovačkom obliku, zadruga, javnih poduzetnika koji imaju sjedište ili svoju stvarnu upravu na državnom području Portugala, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) društvo koje raspodjeljuje dobit ima sjedište ili svoju stvarnu upravu na istom području i oporezuje se porezom na dobit od kojega nije oslobođeno odnosno ako se oporezuje porezom iz članka 7.;

b) transparentni porezni sustav predviđen u članku 6. ne odnosi se na subjekt kojem se isplaćuje dobit;

c) subjekt kojem se isplaćuje dobit ima u neposrednom vlasništvu najmanje 10 % kapitala društva koje raspodjeljuje dobit ili je vrijednost tog udjela najmanje 20 000 000 eura i ono nad tim udjelom ima neprekinuto vlasništvo tijekom godine koja prethodi stavljanju dobiti na raspolaganje ili, ako ga ima u vlasništvu kraće vrijeme, onda onoliko vremena koliko je potrebno da bi se dovršilo to trajanje.

[...]

5. Odredbe stavka 1. primjenjuju se i kada rezidentni subjekt na državnom području Portugala ima u vlasništvu, prema uvjetima navedenim u stavku 1., dio društvenog kapitala rezidentnog subjekta druge države članice Europske unije, pod uvjetom da ti subjekti ispunjavaju uvjete iz članka 2. Direktive [Vijeća] 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. [o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.) [neslužbeni prijevod]].

[...]

8. Odbitak iz stavka 1. iznosi samo 50 % dohodaka, koji su uključeni u oporezovanu dobit, i obuhvaća:

a) raspodijeljene dobiti, kada nije ispunjen ni jedan uvjet predviđen u točkama b) i c) ovog stavka, i dohotke koje član društva ostvaruje iz dijela dividende koju mu isplaćuje direktor pod uvjetom da je u svakom slučaju ispunjen uvjet iz stavka 1. točke a);

b) dobiti koje raspodjeljuje rezidentni subjekt druge države članice Europske unije kada subjekt ispunjava uvjete iz članka 2. [Direktive 90/435] i kada drugi uvjeti iz stavka 1. točke c) nisu ispunjeni.

9. Ako prije isteka jednogodišnjeg roka iz stavka 1. nije više ispunjen uvjet iz tog stavka, koji se odnosi na minimalno vlasništvo kapitala, odbitak se prilagođava u skladu s prethodnim stavkom ili se poništava, što ne utječe na uzimanje u obzir mogućeg poreznog odbitka pri međunarodnom dvostrukom oporezivanju u skladu s člankom 85.

[...]

11. Odbitak iz stavka 1. umanjuje se za 50 % ako dohodak proizlazi iz dobiti koja zapravo nije oporezovana, osim ako je subjekt kojem se isplaćuje dobit društvo za upravljanje kapitalnim udjelima.

12. U svrhe stavka 5. i stavka 8. točke b), porezni obveznik mora dokazati izjavom koju su potvrdile i ovjerile porezne službe nadležne za poslovni nastan u državi članici Europske unije da subjekt u kojem je vlasništvo kapitala, u slučaju stavka 6., subjekt kojem se isplaćuje dobit ispunjavaju uvjete iz članka 2. [Direktive 90/435].“

10. Što se tiče poreznih olakšica za ulaganje, koje proizlaze iz ugovora zaključenog između portugalske države i dotičnog subjekta, Estatuto dos Benefícios Fiscais (Sustav poreznih olakšica), u verziji na snazi 2009. (u daljnjem tekstu: EBF), propisivao je u članku 41. stavku 5. točki b):

„5. Osobama koje promiču ulagačke projekte iz prethodnog stavka mogu se dodijeliti sljedeće porezne olakšice:

[...]

b) ukidanje dvostrukog gospodarskog oporezivanja u skladu s uvjetima predviđenima u članku 46. CIRC-a tijekom ugovornog razdoblja, kada se ulaganje ostvarilo u obliku osnivanja ili kupnje stranih društava.“

11. Članak 42. EBF-e propisivao je sljedeće:

„1. Odbitak predviđen u članku 46. stavku 1. CIRC-a primjenjuje se na dobit koju društva kćeri koja su rezidenti u afričkim zemljama u kojima je portugalski službeni jezik i u Timor-Lesteu raspodjeljuju rezidentnim subjektima, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) društvo koje ostvaruje dobit porezni je obveznik i nije oslobođeno od [poreza na dobit pravnih osoba], a društvo kćer porezni je obveznik i nije oslobođeno od poreza na dohodak koji je sličan [porezu na dobit pravnih osoba];

b) subjekt koji ostvaruje dobit ima u izravnom vlasništvu najmanje 25 % kapitala društva kćeri u razdoblju od najmanje dvije godine;

c) raspodijeljena dobit potječe od dobiti društva kćeri koja je oporezovana po stopi od najmanje 10 % i ne proizlazi od djelatnosti koje stvaraju pasivan dohodak, odnosno tantijema, kapitalne dobiti i drugih dohodaka od vrijednosnih papira, dohotka od nepokretne imovine smještene izvan zemlje sjedišta društva, dohotka od djelatnosti osiguranja koji u najvećem dijelu potječu od osiguranja dobara smještenih izvan područja sjedišta društva ili od osiguranja osoba koje ne borave na tom području i dohotka od transakcija koje su svojstvene bankarskoj djelatnosti koja se ne odnosi izravno na tržište na tom području.“

2. U svrhe prethodnog stavka, porezni obveznik [poreza na dobit pravnih osoba] koji je vlasnik udjela mora dokazati ispunjenost uvjeta o kojima ovisi odbitak.“

Ugovor Portugal – Tunis

12 Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak, sklopljen između Portugalske Republike i Republike Tunis, potpisan u Lisabonu 24. veljače 1999. (u daljnjem tekstu: Ugovor Portugal – Tunis) u članku 10. propisuje:

„1. Dividende koje društvo koje je rezident jedne države ugovornice isplaćuje rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Takve dividende mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, i to prema zakonima te države, međutim ako je osoba koja prima dividende stvarni korisnik dividendi, tada tako utvrđen porez ne smije biti veći od 15 % od bruto iznosa dividendi. Nadležna tijela država ugovornica zajedničkim će sporazumom utvrditi način primjene tih granica. Ovaj stavak ne isključuje oporezivanje društva u odnosu na dobit korištenu za isplatu dividendi.“

13 U skladu s člankom 22. stavkom 1. Ugovora Portugal – Tunis:

„Ako rezident države ugovornice ostvari dohodak koji se prema ovom ugovoru može oporezivati u drugoj državi ugovornici, tada prvo navedena država odbija od poreza na dohodak tog rezidenta iznos koji je jednak porezu na dohodak plaćen u toj drugoj državi. Međutim, iznos odbitka ne može premašiti dio poreza na dohodak, izraženat prije odbitka, koji odgovara dohodcima koji se mogu oporezivati u toj drugoj državi.“

14 Članak 25. tog ugovora odnosi se na razmjenu podataka i osobito propisuje da nadležna tijela država ugovornica razmjenjuju podatke nužne za primjenu odredbi navedenog ugovora ili onih unutarnjeg zakonodavstva država ugovornica u vezi s porezima na koje se odnosi navedeni ugovor, a među ostalim, u vezi s porezom na dobit pravnih osoba (u daljnjem tekstu: IRC).

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 SECIL je dioničko društvo sa sjedištem u Portugalu čija je djelatnost proizvodnja cementa te se na njega u toj državi članici primjenjuje sustav oporezivanja grupa društava.

16 Društvo SECIL je u siječnju 2000. steklo dio društvenog kapitala u društvu Société des Ciments de Gabès SA (u daljnjem tekstu: Ciments de Gabès) sa sjedištem u Tunisu. Tijekom 2009. društvo SECIL imalo je u vlasništvu 52 923 dionica, odnosno 98,72 % društvenog kapitala tog društva.

17 Tijekom svibnja 2002. društvo SECIL steklo je dio društvenog kapitala u društvu Ciments de Sibline SAL sa sjedištem u Libanonu. Tijekom 2009. društvo SECIL imalo je u vlasništvu 51,05 % društvenog kapitala tog društva, od čega 28,64 % u izravnom i 22,41 % u posrednom vlasništvu.

18 Tijekom 2009. društvo SECIL dobilo je na ime dividendi 6 288 683,39 eura od društva Ciments de Gabès i 2 022 478,12 eura od društva Ciments de Sibline. Društvo SECIL prijavilo je te iznose u svrhe IRC-a za porezno razdoblje 2009. Tako dobivene dividende oporezovane su u Portugalu, gdje nije primijenjen nijedan mehanizam ukidanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja.

19 Društvo SECIL 29. svibnja 2012. podnijelo je remonstrativni pravni lijek pred Directorom de

Finanças de Setúbal (financijskim direktorom u Setúbalu, Portugal) povodom obrnutog oporezivanja IRC-om navode?i da je oporezivanje dividendi koje su isplatila društva Ciments de Gabès i Ciments de Sibline bilo nezakonito s obzirom na to da je portugalski propis isklju?ivao primjenu pravila o ukidanju dvostrukog gospodarskog oporezivanja ?ime su povrije?eni Sporazum EZ – Tunis i Sporazum EZ – Libanon kao i UFEU.

20 Taj remonstrativni pravni lijek odbijen je odlukom od 10. listopada 2012.

21 Društvo SECIL podnijelo je tužbu protiv te negativne odluke Tribunalu Tributário de Lisboa (Porezni sud u Lisabonu, Portugal), navode?i, u biti, da su odbijanjem primjene sustava ukidanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja, koji je bio na snazi u Portugalu za porezno razdoblje za 2009. godinu, na dividende koje su isplatila društva Ciments de Gabès i Ciments de Sibline povrije?eni Sporazum EZ – Tunis, Sporazum EZ – Libanon kao i ?lanci 49. i 63. UFEU-a.

22 U tim je okolnostima Tribunal Tributário de Lisboa (Porezni sud u Lisabonu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Predstavljala li ?lanak 31. Sporazuma [EZ – Tunis] jasnu, preciznu i bezuvjetnu odredbu i kao takvu izravno primjenjivu, koja u ovom slu?aju nalaže primjenu prava na poslovni nastan?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora, uklju?uje li pravo na poslovni nastan, predvi?eno tom odredbom, kako navodi tužitelj, primjenu mehanizma potpunog odbitka predvi?enog u ?lanku 46. stavku 1. CIRC-a na dividende koje je ostvarilo od svojeg društva k?eri u Tunisu, jer ?e se u protivnom smatrati da je to pravo povrije?eno?

3. Predstavljala li ?lanak 34. Sporazuma [EZ – Tunis] jasnu, preciznu i bezuvjetnu odredbu i kao takvu izravno primjenjivu, koja u ovom slu?aju nalaže primjenu slobodnog kretanja kapitala i da se stoga treba smatrati da uklju?uje ulaganje koje je izvršio tužitelj?

4. U slu?aju potvrdnog odgovora, proizvodi li slobodno kretanje kapitala predvi?eno navedenom odredbom u?inke na koje se poziva tužitelj, tako da nalaže primjenu mehanizma potpunog odbitka iz ?lanka 46. stavka 1. CIRC-a na dividende koje je ostvario od svog društva k?eri u Tunisu?

5. Uvjetuje li ?lanak 89. Sporazuma [EZ – Tunis] potvrđan odgovor na prethodno postavljena pitanja?

6. Je li opravdano restriktivno postupanje u odnosu na dividende koje je isplatio [Ciments de Gabès], s obzirom na to da u slu?aju Tunisa ne postoji okvir za suradnju uspostavljen Direktivom Vije?a 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o me?usobnoj pomo?i nadležnih tijela država ?lanica u podru?ju izravnog oporezivanja [SL 1977., L 336, str. 15.]?

7. Predstavljala li odredba ?lanka 31. Sporazuma [EZ – Libanon], u vezi s ?lankom 33. stavkom 2. tog sporazuma, jasnu, preciznu i bezuvjetnu te stoga i izravno primjenjivu normu koja u predmetnom slu?aju nalaže primjenu slobodnog kretanja kapitala?

8. Ima li u slu?aju potvrdnog odgovora slobodno kretanje kapitala predvi?eno u navedenim odredbama posljedice koje navodi tužitelj, tako da nametne primjenu mehanizma potpunog odbitka utemeljenog ?lankom 46. stavkom 1. CIRCA na dividende koje je primio od svojeg društva k?eri u Libanonu?

9. Uvjetuje li odredba ?lanka 85. Sporazuma [EZ – Libanon] potvrđni odgovor na prethodno postavljena pitanja?

10. Je li opravdano restriktivno postupanje u odnosu na dividende koje je isplatio [Ciments de Sibline] uzevši u obzir da u slučaju Libanona ne postoji okvir za suradnju uspostavljen [Direktivom 77/799]?

11. Je li u ovom slučaju primjenjiva odredba iz članka 56. UEZ-a (sadašnji članak 63. UFEU-a) i, u slučaju potvrdnog odgovora, proizlazi li iz slobodnog kretanja kapitala ustanovljenog navedenom odredbom obveza primjene mehanizma potpunog odbitka predviđenog u članku 46. stavku 1. CIRC-a na dividende koje su u poslovnoj godini 2009. tužitelju isplatili [Ciments de Gabès] i [Ciments de Sibline] ili valja podredno primijeniti mehanizam djelomičnog odbitka predviđen stavkom 8. iste odredbe?

12. čak i ako se utvrdi da je slobodno kretanje kapitala primjenjivo na predmetni slučaj, može li se neprimjenjivanje na dividende o kojima je riječ tada važnih mehanizama ukidanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja predviđenih portugalskim zakonodavstvom opravdati okolnošću da u slučaju Tunisa i Libanona ne postoji okvir za suradnju uspostavljen [Direktivom 77/799]?

13. Protivi li se primjeni slobodnog kretanja kapitala, s posljedicama koje navodi tužitelj, ono što je određeno u klauzuli *standstill* iz članka 57. stavka 1. UEZ-a (sadašnji članak 64. UFEU-a)?

14. Treba li se izuzeti od primjene klauzula *standstill* iz članka 57. stavka 1. UEZ-a (sadašnji članak 64. UFEU-a) s obzirom na to da je u međuvremenu uspostavljen režim poreznih olakšica za ulaganje ugovorne naravi iz članka 41. stavka 5. točke b) EBF-a te režim iz članka 42. EBF-a za dividende potekle iz afričkih zemalja u kojima je portugalski službeni jezik i iz Timor-Leste-a?

O prethodnim pitanjima

Uvodna očitovanja

23 Sud koji je uputio zahtjev postavljenim pitanjima u biti pita treba li odredbe UFEU-a o slobodnom kretanju kapitala i odredbe sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon tumačiti na način da im se protivi porezno postupanje koje se u Portugalu primjenjuje na dividende koje društvu s poslovnim nastanom u toj državi članici isplaćuju društva s poslovnim nastanom u trećim državama, odnosno redom, u Republici Tunis i Libanonskoj Republici.

24 U tom pogledu, kad je riječ o kretanjima kapitala između država članica i trećih država, Sud je presudio da članak 63. stavak 1. UFEU-a propisuje jasnu i bezuvjetnu zabranu koja ne zahtijeva nikakvu provedbenu mjeru i koja pojedincima daje prava na koja se mogu pozivati pred sudovima (presude od 14. prosinca 1995., Sanz de Lera i dr., C-163/94, C-165/94 i C-250/94, EU:C:1995:451, t. 41. i 47. kao i od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 21.). Dakle, na tu se odredbu, u vezi s člancima 64. i 65. UFEU-a, može pozivati pred nacionalnim sudom i ona može dovesti do neprimjenjivosti nacionalnih pravila koja su joj protivna, neovisno o kategoriji kretanja kapitala o kojoj je riječ (presuda od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 27. kao i rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 66. kao i navedena sudska praksa).

25 Stoga, kao prvo valja protumačiti članke 63. i 64. UFEU-a radi utvrđivanja, prije svega, je li situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obuhvaćena slobodnim kretanjem kapitala i može li se društvo primatelj predmetnih dividendi pozivati na članak 63. UFEU-a radi osporavanja poreznog postupanja u odnosu na dividende koje je to društvo primilo od društava s poslovnim nastanom u Tunisu i Libanonu. Nadalje, u slučaju potvrdnog odgovora, valjalo bi provjeriti je li postupanje u odnosu na dividende isplaćene navedenom društvu primatelju ograničenje u smislu

¶lanka 63. UFEU-a, a prije ocjene, po potrebi, mogu?nosti eventualnog opravdanja takvog ograni?enja.

26 Stoga prije svega treba ispitati jedanaesto i dvanaesto pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev.

27 Pod pretpostavkom da ¶lanke 63. i 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da im se protivi porezno postupanje poput onoga koje se u Portugalu primjenjuje na dividende iz Tunisa i Libanona, valjalo bi, kao drugo, provjeriti može li se ta država ¶lanica pozivati na odstupanje propisano u ¶lanku 64. stavku 1. UFEU-a te ispitati, dakle, trinaesto i ?etrnaesto pitanje, koja se odnose na tuma?enje ¶lanka 64. UFEU-a. U tom pogledu osobito treba provjeriti je li ?injenica da je Portugalska Republika sklopila sporazume EZ – Tunis i EZ – Libanon mogla utjecati na mogu?nost koja je toj državi ¶lanici dodijeljena u ¶lanku 64. stavku 1. UFEU-a.

28 Kao tre?e, ako se tuma?enjem ¶lanka 64. UFEU-a utvrdi da je ?injenica da je Portugalska Republika sklopila sporazume EZ – Tunis i EZ – Libanon mogla utjecati na mogu?nost koja je toj državi ¶lanici dodijeljena u ¶lanku 64. stavku 1. UFEU-a, trebalo bi ispitati prvo do deseto pitanje, koja se odnose na tuma?enje odredaba sporazumâ EZ – Tunis i EZ – Libanon radi utvr?ivanja može li se na njih pozivati u predmetu u glavnom postupku.

29 Kao ?etvrto, trebalo bi odgovoriti na upite suda koji je uputio zahtjev navode?i posljedice tuma?enja ¶lanaka 63. do 65. UFEU-a i sporazumâ EZ – Tunis i EZ – Libanon na predmet u glavnom postupku.

Tuma?enje ¶lanaka 63. i 65. UFEU?a

30 Svojim jedanaestim i dvanaestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li situacija poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku obuhva?ena ¶lankom 63. UFEU-a i, u slu?aju potvrdnog odgovora, treba li ¶lanke 63. i 65. UFEU-a tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku prema kojem rezidentno društvo iz predmetne države ¶lanice može odbiti od porezne osnovice dividende koje joj je isplatilo rezidentno društvo iz te iste države ¶lanice, ali ne može odbiti dividende koje ispla?uje rezidentno društvo iz tre?e države.

Primjenjivost ¶lanka 63. UFEU?a

31 Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, porezno postupanje u odnosu na dividende može biti predmet ¶lanka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, kao i ¶lanka 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala. Kad je rije? o utvr?ivanju je li neko nacionalno zakonodavstvo obuhva?eno jednom ili drugom temeljnom slobodom kretanja, treba uzeti u obzir predmet doti?nog zakonodavstva (vidjeti u tom smislu presude od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 89. i 90. kao i navedenu sudsku praksu, i od 10. travnja 2014., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 25.).

32 Nacionalni propisi koji se primjenjuju samo na one udjele koji omogu?uju izvršavanje odre?enog utjecaja na odluke nekog trgova?kog društva ili odre?ivanje njegove djelatnosti potpadaju u područje primjene ¶lanka 49. UFEU?a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (presuda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 91. i navedenu sudsku praksu).

33 Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stje?u samo radi financijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduze?em,

moraju se razmotriti isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (presuda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 92.).

34 Sud je u kontekstu poreznog postupanja u odnosu na dividende koje potječu iz treće države presudio da je ispitivanje predmeta nacionalnog zakonodavstva dovoljno za ocjenu ulazi li porezno postupanje u odnosu na takve dividende u područje primjene odredbi Ugovora o slobodnom kretanju kapitala (vidjeti u tom smislu presudu od 10. travnja 2014., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

35 U tom pogledu, Sud je pojasnio da nacionalno zakonodavstvo o poreznom postupanju u odnosu na dividende, koje se ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo majka izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende, treba ocijeniti s obzirom na članak 63. UFEU-a. Društvo sa sjedištem u državi članici se stoga može, neovisno o veličini udjela koji ima u vlasništvu u društvu koje isplaćuje dividende i koje ima sjedište u trećoj državi, pozvati na tu odredbu radi osporavanja zakonitosti takvog zakonodavstva (vidjeti u tom smislu presudu od 10. travnja 2014., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

36 U ovom slučaju, na temelju članka 46. CIRC-a, društva koja imaju svoje sjedište ili stvarnu upravu na portugalskom državnom području ostvaruju pravo na odbitak dividendi od svoje porezne osnovice ako te dividende isplaćuju društva čije je sjedište ili stvarna uprava na tom državnom području te ako su, k tome, porezni obveznici poreza na dobit od kojega nisu oslobođeni.

37 U skladu s člankom 46. stavkom 1. CIRC-a, riječ je o potpunom odbitku ako subjekt kojem se isplaćuje dobit ne ulazi u sustav porezne transparentnosti propisan u članku 6. tog zakonika i ako ima u neposrednom vlasništvu najmanje 10 % kapitala društva koje raspodjeljuje dobit odnosno ako je vrijednost tog udjela najmanje 20 000 000 eura, pri čemu mora postojati neprekinuto vlasništvo navedenog udjela tijekom godine koja prethodi stavljanju dobiti na raspolaganje ili, ako ga ima u vlasništvu kraće vrijeme, onda onoliko vremena koliko je potrebno da bi se dovršilo to trajanje.

38 Ako nisu ispunjeni uvjeti iz članka 46. stavka 1. CIRC-a, koji se odnose na poreznu transparentnost vlasničkog udjela u društvenom kapitalu društva koje isplaćuje dividende, tada društvo koje prima dividende ima pravo na temelju članka 46. stavka 8. CIRC-a na odbitak koji iznosi samo 50 % dohodaka koji su uključeni u oporezovanu dobit.

39 Takav se propis, koji u odnosu na djelomični odbitak ne propisuje nikakve pragove što se tiče vlasničkih udjela u društvu koje isplaćuje dividende i koji radi ostvarivanja prava na potpuni odbitak utvrđuje jedan prag u visini od 10 % društvenog kapitala društva koje isplaćuje dividende odnosno prag od 20 000 000 eura u vrijednosti stečenog udjela, primjenjuje kako na dividende koje je primilo rezidentno društvo, na temelju sudjelovanja koje daje odlučujući utjecaj na odluke društva koje isplaćuje navedene dividende i omogućuje određivanje djelatnosti, tako i na dividende koje su primljene na temelju sudjelovanja koje ne daje takav utjecaj.

40 Kad je osobito riječ o uvjetima za ostvarivanje potpunog odbitka, Sud je presudio da prag od 10 % doista omogućuje izuzimanje iz područja primjene porezne olakšice investicijske poduzete samo radi financijskog ulaganja, bez namjere vršenja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, ali on sâm po sebi ne dovodi do toga da se odbitak primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke društva i određivanje njegovih djelatnosti (presuda od 11. rujna 2014., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 34. i 35.). Naime, Sud je smatrao da udio takvog opsega ne podrazumijeva nužno da nositelj tog udjela izvršava odlučujući utjecaj na odluke društva čiji je dioničar (vidjeti, u tom smislu, presude od 3. listopada

2013., Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, t. 22. i od 11. rujna 2014., Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 35.).

41 S obzirom na to da se zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo koje prima dividende izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende, valja smatrati da je situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obuhvaćena člankom 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala.

42 Također treba napomenuti da je, s obzirom na to da Ugovor ne proteže slobodu poslovnog nastana na treće države, važno izbjegavati to da tumačenje članka 63. stavka 1. UFEU-a, što se tiče odnosa s trećim državama, dopusti gospodarskim subjektima koji ne potpadaju pod ograničenja teritorijalnog područja primjene slobode poslovnog nastana da se njome okoriste (presude od 11. rujna 2014., Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 53. i navedena sudska praksa, kao i od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 31.).

43 Međutim, ta opasnost ne postoji u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku jer se predmetni propis ne odnosi na uvjete pod kojima rezidentno društvo iz Portugala pristupa tržištu treće države ni na uvjete pod kojima društvo iz treće države pristupa tržištu države članice, nego jedino na porezno postupanje u odnosu na dividende koje su rezultat ulaganja društva koje prima dividende u društvo koje ih isplaćuje.

44 Stoga se u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku društvo s poslovnim nastanom u Portugalu, koje prima dividende društava s poslovnim nastanom, redom, u Tunisu i Libanonu, može pozivati na članak 63. UFEU-a radi osporavanja poreznog postupanja u odnosu na te dividende u toj državi članici na temelju propisa koji se ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo koje prima dividende izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

45 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

46 Kad je riječ o odgovoru na pitanje ograničava li nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kretanje kapitala, valja navesti, kao što je to pojašnjeno u točkama 36. do 38. ove presude, da ako društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom na portugalskom državnom području prima dividende koje isplaćuje društvo sa sjedištem ili stvarnom upravom na istom državnom području te ako je, k tome, društvo koje isplaćuje dividende porezni obveznik poreza na dobit od kojega nije oslobođeno, tada ih društvo koje prima te dividende može odbiti od svoje porezne osnovice. Takav odbitak je potpun ili djelomičan, ovisno o tome jesu li ispunjeni uvjeti propisani u članku 46. stavku 1. točkama b) i c) CIRC-a. Usto, na temelju članka 46. stavka 11. CIRC-a, odbitak iz članka 46. stavka 1. smanjuje se na 50 % ako dohodak potječe od dobiti koja zapravo nije oporezovana.

47 Nasuprot tomu, društva sa sjedištem ili stvarnom upravom na portugalskom državnom području koja primaju dividende od društava sa sjedištem ili stvarnom upravom u trećim državama, kao što su to Republika Tunis ili Libanonska Republika, porezni su obveznici IRC-a po zakonskoj stopi, što se tiče primljenih dividendi.

48 Na taj je način, u slučaju da društvo koje isplaćuje dividende ima poslovni nastan u Portugalu izbjegnuto ili ublaženo dvostruko gospodarsko oporezivanje dividendi koje je primilo rezidentno društvo, a to nije slučaj kada to društvo ima poslovni nastan u trećoj državi, kao što su to Republika Tunis ili Libanonska Republika.

49 U tom je pogledu nesporno da ugovor između Portugala i Tunisa nije takve naravi da bi sprečavao takvo nepovoljno postupanje. Naime, taj ugovor jedino nastoji ublažiti učinke dvostrukog oporezivanja na rezidentno društvo, koje prima dividende, zbog poreza na dividende koje ubire država rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende. Taj ugovor ne predviđa sustav sprečavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi koje u odnosu na društvo koje prima dividende nastaje zbog oporezivanja društva koje isplaćuje dividende s osnove dobiti koja služi za plaćanje dividendi. Nasuprot tomu, između Portugalske Republike i Libanonske Republike nije sklopljen nijedan ugovor radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja.

50 Ta razlika u postupanju može odvratiti rezidentna društva iz Portugala od ulaganja svojeg kapitala u društva s poslovnim nastanom u trećim državama, kao što su to Republika Tunis i Libanonska Republika. Naime, ako se prema dohodcima od kapitala koji potječu iz trećih država postupa na porezno nepovoljniji način nego prema dividendama koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u Portugalu, tada su dionice društava s poslovnim nastanom u trećim državama manje privlačna rezidentnim ulagateljima iz Portugala nego dionice društava sa sjedištem u toj državi članici (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 64. i od 10. veljače 2011., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 80.).

51 Propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može potpuno ili djelomično odbiti od svoje porezne osnovice dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident treće zemlje, jest ograničenje kretanja kapitala između država članica i trećih država koje je, u načelu, zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Postojanje opravdanja

52 Na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se razlikuju porezni obveznici koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala.

53 Ta se odredba, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ona se ne može tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje razlikuje porezne obveznike prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom. Naime, iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a ograničena je sama po sebi člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, prema kojem nacionalne odredbe iz članka 65. stavka 1. UFEU-a „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]“ (presuda od 10. travnja 2014., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C190/12, EU:C:2014:249, t. 55. i 56. kao i navedena sudska praksa).

54 Stoga treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Doista, iz sudske prakse Suda proizlazi da se nacionalni porezni propis poput onoga u glavnom postupku može smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je ta razlika u postupanju opravdana na

temelju važnog razloga u općem interesu (presuda od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 23. i navedena sudska praksa).

55 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je u pogledu poreznog pravila, kao što je to ono o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se nastoji spriječiti ili ublažiti dvostruko gospodarsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija dionikog društva koje prima dividende koje potječu iz treće države usporediva sa situacijom dionikog društva koje prima dividende koje potječu s nacionalnog područja ako u oba slučaja ostvarena dobit može u načelu biti predmet lančanog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 84. i navedenu sudsku praksu).

56 Stoga se navedeno ograničenje može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju, nadalje, bitno da ograničenje bude prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno da bi se postigao taj cilj (presuda od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 29. i navedena sudska praksa).

57 U tom pogledu, portugalska i švedska vlada tvrde da je takvo ograničenje opravdano nužnošću osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora kao i radi sprežavanja utaje poreza. Naime, mogućnosti kojima raspolažu portugalska porezna tijela za dobivanje potrebnih informacija radi osiguranja ispunjenosti uvjeta potrebnih za ostvarivanje predmetne porezne olakšice su ograničene jer izmeću Portugalske Republike, s jedne strane, te Republike Tunis i Libanonske Republike, s druge strane, ne postoji upravni okvir za suradnju koji je ekvivalentan okviru koji je izmeću država članica uspostavljen Direktivom 77/799, koja je na snazi u vrijeme činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku. Ugovorna odredba o razmjeni informacija koja se nalazi u Ugovoru Portugal – Tunis nije obvezujuća, a izmeću Portugalske Republike i Libanonske Republike nije sklopljen nijedan ugovor te vrste.

58 Iz sudske prakse proizlazi da su važni razlozi u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje ostvarenja sloboda kretanja zajamčenih Ugovorom borba protiv utaje poreza (vidjeti osobito presudu od 11. listopada 2007., ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, t. 81.) kao i nužnost osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora (vidjeti osobito presude od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 55. i od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 36. kao i navedenu sudsku praksu).

59 Kad je riječ, kao prvo, o argumentima koji se odnose na nužnost sprežavanja utaje poreza, iz sudske prakse proizlazi da se nacionalna mjera ograničavanja slobodnog kretanja kapitala može opravdati takvim važnim razlogom u općem interesu ako se on posebno odnosi na potpuno umjetne konstrukcije koje su gospodarski nerealne, a čiji je jedini cilj izbjegavanje poreza koji se uobičajeno mora platiti ili radi ostvarivanja porezne olakšice za dobit nastalu iz obavljanja djelatnosti na nacionalnom državnom području (vidjeti u tom smislu presude od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, t. 89. i od 3. listopada 2013., C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, t. 34. kao i navedenu sudsku praksu).

60 U tom kontekstu valja navesti da sama okolnost da je društvo koje isplaćuje dividende smješteno u trećoj državi ne može biti temelj opće pretpostavke da je riječ o utaji poreza i opravdanje mjere kojom se ugrožava ostvarivanje temeljne slobode zajamčene Ugovorom (vidjeti analogijom presudu od 19. srpnja 2012., A, C-48/11, EU:C:2012:485, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

61 U ovom slučaju porezno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku općenito isključuje mogućnost izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi ako te dividende isplaćuju društva s poslovnim nastanom u trećim državama, a pritom se ne nastoji posebno spriječiti postupanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije koje su

gospodarski nerealne u cilju izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti ili radi ostvarivanja porezne olakšice.

62 U tim se okolnostima ograničenje slobodnog kretanja kapitala ne može opravdati razlozima koji se odnose na nužnost sprežavanja utaje i izbjegavanja poreza.

63 Kao drugo, što se tiče nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora, valja navesti da se transakcije između država članica i trećih država nalaze u drukčijem pravnom kontekstu nego što je to kontekst koji je na snazi unutar Unije te da okvir suradnje između nadležnih tijela država članica uspostavljen Direktivom 77/799, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 129.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 238.), koja je na snazi u vrijeme činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku, kao i Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), ne postoji između nadležnih tijela država članica i nadležnih tijela trećih država u slučaju kada potonja tijela nisu preuzela nikakvu obvezu uzajamne pomoći (presuda od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 65. i 66.).

64 Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ako propis države članice čini uživanje porezne prednosti ovisnim o zadovoljavanju uvjeta rije se poštovanje može provjeriti samo dobivanjem podataka od nadležnih tijela treće države, tada ta država članica u načelu može legitimno odbiti odobravanje te olakšice ako se pokaže nemogućim dobiti te podatke navedene treće države, osobito zbog nepostojanja ugovorne obveze te treće države na pružanje informacija (presuda od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 63. i navedena sudska praksa).

65 U ovom slučaju, iz članka 46. stavka 1. točke a) CIRC-a proizlazi da se, ako društvo koje raspodjeljuje dobit i društvo kojem se isplaćuje dobit imaju poslovni nastan u Portugalu, potpuni odbitak dividendi od porezne osnovice odobrava u slučaju da je društvo koje raspodjeljuje dobit porezni obveznik poreza na dobit ili poreza iz članka 7. CIRC-a. Na temelju članka 46. stavka 8. CIRC-a, kada nisu ispunjeni uvjeti iz članka 46. stavka 1. točke a) b) i c), kojima je podvrgnuto društvo koje raspodjeljuje dobit, radi odobravanja olakšice djelomičnog odbitka mora biti ispunjen uvjet koji se odnosi na oporezivanje društva koje raspodjeljuje dobit.

66 Stoga se može smatrati da olakšica potpunih ili djelomičnih odbitaka, koja je propisana, redom, u stavku 1. i stavku 8. članka 46. CIRC-a, ovisi o uvjetu koji se odnosi na oporezivanje društva koje raspodjeljuje dobit, a čiji ispunjenost porezna tijela moraju biti u mogućnosti provjeriti.

67 U tom pogledu, članak 25. Ugovora Portugal – Tunis, naslovljen „Razmjena podataka“, propisuje, među ostalim, da nadležna tijela država ugovornica razmjenjuju podatke nužne za primjenu odredbi tog ugovora ili onih unutarnjeg zakonodavstva država ugovornica u vezi s porezima na koje se odnosi navedeni ugovor, a među ostalim, u vezi s IRC-om.

68 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da ispita dopuštaju li obveze iz Ugovora Portugal – Tunis portugalskim poreznim tijelima dobivanje podataka od Republike Tunis koji bi im omogućili provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje dividende. U slučaju potvrdnog odgovora, ograničenje koje proizlazi iz odbijanja odobravanja potpunih ili djelomičnih odbitaka propisanih, redom, u stavku 1. i stavku 8. članka 46. CIRC-a, ne može se opravdati nužnošću osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora.

69 S obzirom na to da između Portugalske Republike i Libanonske Republike nije sklopljen nikakav ugovor o uzajamnoj pomoći, kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, odbijanje

odobravanja potpunih ili djelomičnih odbitaka propisanih, redom, u stavku 1. i stavku 8. članka 46. CIRC-a, može se opravdati nužnošću osiguranja u inkovitosti poreznog nadzora ako se pokaže nemogućim dobiti od Libanonske Republike podatke koji omogućavaju provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje dividende.

70 Međutim, valja navesti i to da se na temelju članka 46. stavka 11. CIRC-a odbitak iz članka 46. stavka 1. umanjuje na 50 % ako dohodak proizlazi iz dobiti koja zapravo nije oporezovana, osim ako je subjekt kojem se isplaćuje dobit društvo za upravljanje kapitalnim udjelima.

71 Na sudu je koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, utvrđivanje može li se ta odredba primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti oporezivanje u državi rezidentnosti društva koje raspodjeljuje dobit. U slučaju potvrdnog odgovora, nije se moguće pozivati na važan razlog u općem interesu, koji se temelji na nužnosti osiguranja u inkovitosti poreznog nadzora, radi opravdanja ograničenja koje proizlazi iz odbijanja odobravanja djelomičnog odbitka, propisanog u članku 46. stavku 11. CIRC-a, kada je riječ o dividendama koje potječu iz Tunisa i Libanona.

72 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na jedanaesto i dvanaesto pitanje valja odgovoriti tako da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da:

- društvo s poslovnim nastanom u Portugalu, koje prima dividende društava s poslovnim nastanom, redom, u Tunisu i Libanonu, može se pozivati na članak 63. UFEU-a radi osporavanja poreznog postupanja u odnosu na te dividende u toj državi članici na temelju propisa koji se ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo koje prima dividende izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende;

- propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident treće države, jest ograničenje kretanja kapitala između država članica i trećih država koje je, u načelu, zabranjeno člankom 63. UFEU-a;

- odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. i 8. CIRC-a, potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u inkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od treće države čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje tog potonjeg društva;

- odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavka 11. CIRC-a, djelomičnog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u inkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u državi rezidentnosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

Tumačenje članka 64. UFEU-a

73 Svojim trinaestim i četrnaestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 64. stavak 1. UFEU-a tumačiti na način da je propis o kojemu je riječ u glavnom postupku, pod uvjetom da je riječ o ograničenju kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno u članku 63. UFEU-a, dopušten kao postojeće ograničenje na dan 31. prosinca 1993. u smislu članka 64. stavka 1. UFEU-a.

74 Na temelju članka 64. stavka 1. UFEU-a odredbe članka 63. UFEU-a ne dovode u pitanje primjenu onih ograničenja prema trećim državama koja prema nacionalnom pravu ili pravu Unije postoje na dan 31. prosinca 1993., usvojenih u odnosu na kretanje kapitala u treće zemlje ili iz njih, koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržišta kapitala.

75 Iako pojam „izravna ulaganja“ nije definiran u Ugovoru, on je ipak definiran u nomenklaturi kretanja kapitala u Prilogu I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama] (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.). Iz nabrojanja „izravnih ulaganja“ u točki 1. navedene nomenklature i Napomena za pojašnjenje koje se odnose na tu nomenklaturu proizlazi da se taj pojam odnosi na ulaganja svih vrsta od strane fizičkih ili pravnih osoba koja služe za uspostavljanje ili održavanje trajnih i izravnih veza između osoba koje osiguravaju kapital i društva kojem se kapital stavlja na raspolaganje s ciljem obavljanja gospodarske aktivnosti (presuda od 24. svibnja 2007., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 33. i 34. kao i navedena sudska praksa).

76 Kad je riječ o udjelima u novim ili postojećim poduzećima koja su osnovana u obliku dioničkih društava, a kao što to potvrđuju Napomene za pojašnjenje navedene u prethodnoj točki ove presude, cilj uspostavljanja ili održavanja trajnih gospodarskih veza pretpostavlja da na temelju odredaba nacionalnog zakonodavstva o dioničkim društvima ili na neki drugi način dioničaru njegove dionice daju mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju ili nadzoru tog društva (presuda od 24. svibnja 2007., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 35. i navedena sudska praksa).

77 Prema sudskoj praksi, ograničenja kretanja kapitala koja uključuju poslovni nastan ili izravna ulaganja u smislu članka 64. stavka 1. UFEU-a ne odnose se samo na nacionalne mjere, koje svojom primjenom na kretanja kapitala u treće države ili iz njih ograničavaju poslovni nastan ili ulaganja, nego i na one mjere koje ograničavaju plaćanja dividendi koja iz toga proizlaze (presuda od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 103. i navedena sudska praksa).

78 Iz toga slijedi da je ograničenje kretanja kapitala, kao što je to nepovoljnije porezno postupanje u odnosu na dividende koje potječu iz inozemstva, obuhvaćeno člankom 64. stavkom 1. UFEU-a ako se odnosi na udjele koji su stečeni radi uspostavljanja ili održavanja trajnih i izravnih gospodarskih veza između dioničara i predmetnog društva koje tom dioničaru omogućavaju stvarno sudjelovanje u upravljanju odnosno nadzoru tog društva (presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 185. i od 24. svibnja 2007., Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 37.).

79 U ovom slučaju predmet u glavnom postupku tiče se, s jedne strane, poreznog postupanja u odnosu na dividende koje je isplatilo društvo Ciments de Gabès, koje se odnose na udjele koji predstavljaju 98,72 % društvenog kapitala društva koje isplaćuje dividende. Takav udjel daje dioničaru mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju odnosno nadzoru društva koje raspodjeljuje dobit i može se stoga smatrati izravnim ulaganjem.

80 S druge strane, predmet u glavnom postupku tiče se poreznog postupanja u odnosu na dividende koje je isplatilo društvo Ciments de Siblène, u kojem društvo koje prima dividende ima u izravnom vlasništvu 28,64 % društvenog kapitala. Takav udjel također može, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, dati dioničaru mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju odnosno nadzoru društva koje raspodjeljuje dobit i moglo bi se stoga smatrati izravnim ulaganjem.

81 Iz sudske prakse proizlazi da pojam „ograničenje koje postoji na dan 31. prosinca 1993.“ pretpostavlja da je pravni okvir koji sadržava ograničenje o kojem je riječ neprekinuto bio dio pravnog poretka predmetne države članice od tog datuma. Naime, u protivnom bi država članica mogla u svakom trenutku ponovno uvesti ograničenja kretanja kapitala u treće države ili iz njih, a koja su na dan 31. prosinca 1993. postojala u nacionalnom pravnom poretku, ali nisu bila zadržana (presuda od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 48.).

82 Iz sudske prakse također proizlazi da iako nacionalni sud u načelu treba utvrditi sadržaj zakonodavstva koje postoji na dan određen aktom Unije, na Sudu je da pruži elemente za tumačenje pojma prava Unije na koji se može pozivati prilikom primjene sustava iznimki, koji predviđa to pravo za nacionalno zakonodavstvo „koje postoji“ na određeni dan (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 191. i od 10. travnja 2014., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 47.).

83 U vezi s time, sud koji je uputio zahtjev u svojem trećem pitanju pita o utjecaju uvođenja nakon 31. prosinca 1993. sustava poreznih olakšica za ugovorno ulaganje, koje je predviđeno u članku 41. stavku 5. točki b) EBF-a, i sustava iz članka 42. EBF-a za dividende koje potječu iz afričkih zemalja u kojima je portugalski službeni jezik i iz Timor-Leste.

84 Doista, s obzirom na to da uspostava tih dvaju sustava nije promijenila pravni okvir poreznog postupanja u odnosu na dividende koje potječu iz Tunisa i Libanona, ona nije utjecala ni na to da se isključenje mogući primjene potpunog ili djelomičnog odbitka poreza na dividende koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u tim trećim državama kvalificira kao postojeće ograničenje (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 51.).

85 Ipak, treba ispitati utjecaj sklapanja sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon na mogućnost koja je Portugalskoj Republici dodijeljena u članku 64. stavku 1. UFEU-a.

86 U tom pogledu valja navesti da članak 64. stavak 1. UFEU-a daje državi članici mogućnost da u odnosima s trećim državama nastavi primjenjivati ograničenja kretanja kapitala koja su obuhvaćena materijalnim područjem primjene te odredbe, čak i ako su protivna načelu slobodnog kretanja kapitala iz članka 63. stavka 1. UFEU-a, pod uvjetom da su već postojala na dan 31. prosinca 1993. (presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 187. i od 24. svibnja 2007., *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 39.).

87 Država članica odriče se te mogućnosti kada stavi izvan snage odredbe koje dovode do predmetnog ograničenja. Naime, članak 64. stavak 1. UFEU-a ne odnosi se na odredbe koje su, iako u biti istovjetne zakonodavstvu koje je postojalo na dan 31. prosinca 1993., ponovno uvele prepreku slobodnom kretanju kapitala koja više nije postojala stavljanjem izvan snage ranijeg zakonodavstva (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 49.).

88 Država članica odriče se takve mogućnosti i kada donese odredbe koje mijenjaju logiku na kojoj je počivalo ranije zakonodavstvo. U tom pogledu, iz sudske prakse proizlazi da su, prilikom ocjene mogućnosti države članice da se pozove na članak 64. stavak 1. UFEU-a, aspekti koji se odnose na oblik akta kojim se provodi ograničenje podredni u odnosu na aspekte koji se odnose na bit takvog ograničenja. Naime, nacionalna mjera donesena nakon 31. prosinca 1993. nije samom tom činjenicom isključena od sustava iznimki iz članka 64. stavka 1. UFEU-a. Naime, taj sustav obuhvaća odredbe koje su u biti istovjetne ranijem zakonodavstvu ili koje samo smanjuju ili uklanjanju prepreku za ostvarivanje prava i sloboda Zajednice, ali isključuje odredbe koje počinjavaju

na logici drukčijoj od one prethodnog prava i koje uspostavljaju nove postupke (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 192. i od 24. svibnja 2007., *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, t. 41.).

89 Doista, u tim uvjetima valja smatrati da se država članica odriče mogućnosti predviđene u članku 64. stavku 1. UFEU-a i kada bez formalnog stavljanja izvan snage ili izmjene postojećeg propisa sklopi međunarodni sporazum, kao što je to sporazum o pridruživanju, koji u odredbi s izravnim učinkom propisuje liberalizaciju jedne kategorije kapitala iz članka 64. stavka 1. Ta izmjena pravnog okvira mora se stoga izjednačiti u svojim učincima na mogućnost pozivanja na članak 64. stavak 1. UFEU-a s donošenjem novog zakonodavstva koje počinje na logici drukčijoj od one postojećeg zakonodavstva.

90 Naime, liberalizacija kretanja kapitala predviđena međunarodnim sporazumom bila bi lišena svakog korisnog učinka ako bi u situacijama u kojima se taj sporazum protivi propisu države članice ta država članica mogla nastaviti primjenjivati taj propis na temelju članka 64. stavka 1. UFEU-a.

91 Stoga valja protumačiti sporazume EZ – Tunis i EZ – Libanon radi utvrđivanja propisuju li oni u odredbama s izravnim učinkom liberalizaciju izravnih ulaganja, na koje se odnosi situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku.

92 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na trinaesto i četrnaesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 64. stavak 1. UFEU-a treba tumačiti na način da:

– ako donošenje režima poreznih olakšica za ugovorna ulaganja, predviđeno u članku 41. stavku 5. točki b) EBF-a, i režima koji se odnosi na dividende koje potječu iz afričkih zemalja u kojima je portugalski službeni jezik i iz Timor-Leste, predviđeno u članku 42. EBF-a, nije izmijenilo pravni okvir koji se odnosi na postupanje u odnosu na dividende koje potječu iz Tunisa i Libanona, tada donošenje navedenih režima ne utječe na to da se isključenje mogućnosti primjene potpunog ili djelomičnog odbitka na dividende koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u tim trećim državama kvalificira kao postojeće ograničenje;

– se država članica odriče mogućnosti predviđene u članku 64. stavku 1. UFEU-a kada bez formalnog stavljanja izvan snage ili izmjene postojećeg propisa sklopi međunarodni sporazum, kao što je to sporazum o pridruživanju, koji u odredbi s izravnim učinkom propisuje liberalizaciju jedne kategorije kapitala iz navedenog članka 64. stavka 1.; takva izmjena pravnog okvira mora se stoga izjednačiti u svojim učincima na mogućnost pozivanja na članak 64. stavak 1. UFEU-a s donošenjem novog propisa koji počinje na logici drukčijoj od one postojećeg propisa.

Tumačenje sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon

93 Svojim prvim do desetim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, kao što je to onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo iz Portugala može odbiti od svoje porezne osnovice dividende koje je primilo od rezidentnog društva iz te iste države članice, ali ne može odbiti dividende koje isplaćuje rezidentno društvo iz Tunisa ili Libanona.

94 Uvodno valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi međunarodni ugovor mora tumačiti ne samo s obzirom na izričaj u kojem je sastavljen, nego i u svjetlu njegovih ciljeva. Članak 31. Bečke konvencije o pravu međunarodnih ugovora od 23. svibnja 1969. (Zbornik međunarodnih ugovora Ujedinjenih naroda, svezak 1155., str. 331.) u tom pogledu navodi da se ugovor mora tumačiti u dobroj vjeri, prema uobičajenom smislu izraza iz ugovora u njihovu kontekstu i u svjetlu predmeta i svrhe ugovora (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presudu od 25.

velja?e 2010., Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, t. 42. i 43. kao i navedenu sudsku praksu).

95 Što se ti?e pitanja izravnog u?inka sporazuma u pravnom poretku stranaka, Sud je presudio da ako to pitanje nije ure?eno predmetnim sporazumom, tada je na Sudu da odlu?i o tom pitanju kao i o svakom drugom pitanju tuma?enja u vezi s primjenom sporazuma u Uniji (presuda od 14. prosinca 2006., Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, t. 24. i navedena sudska praksa). Takav je slu?aj u vezi sa Sporazumom EZ – Tunis i Sporazumom EZ – Libanon.

96 Prema ustaljenoj sudskoj praksi valja smatrati da odredba sporazuma, koji je Unije sklopila s tre?im dr?avama, ima izravan u?inak ako s obzirom na svoj izri?aj, kao i predmet te narav tog sporazuma, sadržava jasnu i preciznu obvezu ?ije izvršenje ili u?inci nisu uvjetovani donošenjem nijednog naknadnog akta (vidjeti u tom smislu, me?u ostalim, presude od 27. rujna 2001., Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, t. 30.; od 8. svibnja 2003., Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, t. 54.; od 12. travnja 2005., Simutenkov, C?265/03, EU:C:2005:213, t. 21. i od 14. prosinca 2006., Gattoussi, C?97/05, EU:C:2006:780, t. 25.).

Sporazum EZ – Tunis

– Relevantne odredbe (prvo i tre?e pitanje)

97 Svojim prvim i tre?im pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita imaju li ?lanci 31. i 34. Sporazuma EZ – Tunis izravan u?inak i, u slu?aju potvrdnog odgovora, obuhva?aju li te odredbe situaciju o kojoj je rije? u glavnom postupku.

98 Ako se, kao što je to navedeno u to?ki 91. ove presude, tuma?enjem Sporazuma EZ – Tunis može utvrditi propisuje li on u odredbama s izravnim u?inkom liberalizaciju izravnih ulaganja na koje se odnosi situacija o kojoj je rije? u glavnom postupku, tada nije potrebno odgovoriti na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev koje se odnosi na ?lanak 31. navedenog sporazuma, koji se odnosi na pravo poslovnog nastana i usluge.

99 Kad je rije? o ?lanku 34. Sporazuma EZ – Tunis, valja navesti da taj ?lanak u stavku 1. sadržava jasan, precizan i bezuvjetan izri?aj obveze Zajednice i Republike Tunis da u pogledu transakcija na kapitalnom ra?unu bilance pla?anja nakon stupanja na snagu navedenog sporazuma osiguraju slobodno kretanje kapitala povezanog s izravnim ulaganjima u društva u Tunisu, osnovana u skladu s postoje?im zakonima, te likvidaciju i povrat tih ulaganja i bilo koje dobiti koja proizlazi iz njih.

100 Ta odredba propisuje preciznu obvezu rezultata na koju se pojedinac može pozvati pred nacionalnim sudom kako bi od njega zatražio da izuzme od primjene odredbe koje uzrokuju prepreku slobodnom kretanju kapitala, a pri ?emu u tu svrhu ne treba donositi dodatne mjere za primjenu (vidjeti analogijom presude od 27. rujna 2001., Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, t. 34. i od 27. rujna 2001., Barkoci i Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, t. 34.).

101 Utvr?enje da na?elo slobodnog kretanja kapitala u vezi s izravnim ulaganjima u Tunis, iz ?lanka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis, može izravno ure?ivati situaciju pojedinaca ne dovodi se u pitanje ?lankom 34. stavkom 2. tog sporazuma.

102 Naime, ?lanak 34. stavak 2. navedenog sporazuma, prema kojem se stranke me?usobno savjetuju kako bi olakšale i u danom trenutku u potpunosti liberalizirale kretanje kapitala izme?u Zajednice i Republike Tunis, mora se tuma?iti na na?in da se odnosi na naknadnu liberalizaciju kretanja kapitala koja nije obuhva?ena ?lankom 34. stavkom 1. tog sporazuma.

103 Usto, takvo utvr?enje izravnog u?inka ?lanka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis nije

proturježno predmetu i cilju tog sporazuma. Naime, valja naglasiti da navedeni sporazum, u skladu s člankom 1. stavkom 1., uspostavlja pridruživanje između Zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane. Cilj Sporazuma EZ – Tunis, kao što to proizlazi iz njegovog članka 1. stavka 2., jest, među ostalim, uspostaviti uvjete za postupnu liberalizaciju trgovine kapitalom, što potvrđuje tumačenje prema kojem se, s jedne strane, na kretanja kapitala iz članka 34. stavka 1. tog sporazuma primjenjuje liberalizacija od stupanja na snagu navedenog sporazuma i, s druge strane, druga kretanja kapitala postupno se liberaliziraju u skladu s člankom 34. stavkom 2. navedenog sporazuma.

104 U tim okolnostima valja smatrati da članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis ima izravan učinak i na njega se pojedinac može pozivati pred sudom.

105 Stoga valja provjeriti je li situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obuhvaćena člankom 34. stavkom 1. Sporazuma EZ – Tunis.

106 U tom pogledu valja navesti da se članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis, prema svojem izričaju, odnosi na transakcije na kapitalnom računu bilance plaćanja i obuhvaća izravna ulaganja u društva u Tunisu, osnovana u skladu s postojećim zakonima, te likvidaciju i povrat tih ulaganja i bilo koje dobiti koja proizlazi iz njih.

107 Doista, primanje rezidentnog društva iz Portugala dividendi od rezidentnog društva iz Tunisa na temelju 98,72 % vlasničkog udjela u društvenom kapitalu društva koje isplaćuje dividende, obuhvaćeno je područjem primjene navedene odredbe. Naime, kao što je to navedeno u točki 79. ove presude, takav se udjel može smatrati izravnim ulaganjem, a primanje dividendi, koje se odnose na taj udjel, obuhvaćeno je pojmom „povrata dobiti“ koja iz toga proizlazi.

108 Stoga valja provjeriti je li situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obuhvaćena člankom 34. stavkom 1. Sporazuma EZ – Tunis.

109 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti da se članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis treba tumačiti na način da ima izravan učinak i na njega se, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku u kojoj rezidentno društvo iz Portugala prima dividende rezidentnog društva iz Tunisa na temelju izravnog ulaganja koje je izvršilo u društvo koje raspodjeljuje dobit, može pozivati radi suprotstavljanja poreznom postupanju u odnosu na te dividende u Portugalu.

110 Uzimajući u obzir razmatranja izložena u točki 98. ove presude, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

– Doseg članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis (četvrto do šesto pitanje)

111 Svojim četvrtim do šestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis, u vezi s člankom 89. tog sporazuma, tumačiti na način da se protivi propisu, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može u potpunosti ili djelomično odbiti od svoje porezne osnovice primljene dividende ako ih je isplatilo rezidentno društvo iz te iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje isplaćuje dividende rezident Tunisa.

112 Kao što je to navedeno u točki 48. ove presude, na temelju propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, dvostruko gospodarsko oporezivanje dividendi koje je primilo rezidentno društvo jest izbjegnuto ili ublaženo ako društvo koje isplaćuje dividende ima poslovni nastan u Portugalu, a to nije slučaj kada društvo koje isplaćuje dividende ima poslovni nastan u Tunisu.

113 Ta razlika u postupanju može odvratiti rezidentna društva iz Portugala od izravnih ulaganja u društva s poslovnim nastanom u Tunisu. Naime, ako se prema dohodcima od kapitala koji potječu iz te treće države postupa na porezno nepovoljniji način nego prema dividendama koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u Portugalu, tada su dionice društava s poslovnim nastanom u Tunisu manje privlačna rezidentnim ulagateljima iz Portugala nego dionice društava sa sjedištem u toj državi članici (vidjeti analogijom presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 64. kao i od 10. veljače 2011., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 80.).

114 Dakle, takvo nepovoljno postupanje jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u članku 34. stavku 1. Sporazuma EZ – Tunis u načelu zabranjeno u odnosu na izravna ulaganja i, osobito, na povrat dobiti od tih ulaganja.

115 Također valja provjeriti je li, kao što to u biti pita sud koji je uputio zahtjev u svojem petom pitanju, ukinak članka 34. stavka 1. tog sporazuma ograničen člankom 89. navedenog sporazuma u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

116 Prije svega, kad je riječ o članku 89. prvoj alineji Sporazuma EZ – Tunis, prema kojem nijedna odredba tog sporazuma nema za ukinak proširenje fiskalnih olakšica koje bilo koja stranka dodjeljuje u okviru bilo kojeg međunarodnog sporazuma ili režima koji je za nju obvezujući, dostatno je navesti da zabrana ograničenja utvrđena u prethodnim točkama ove presude proizlazi iz samog Sporazuma EZ – Tunis, a ne iz proširenja olakšica iz drugog međunarodnog sporazuma ili režima. Usto, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 87. svojeg mišljenja, društvo SECIL nema za cilj ishoditi olakšicu koju Portugalska Republika daje u okviru drugog međunarodnog sporazuma ili režima.

117 Nadalje, što se tiče članka 89. druge alineje Sporazuma EZ – Tunis, prema kojem sporazum nema za ukinak sprežavanje bilo koje stranke da donese ili primijeni bilo koju mjeru s ciljem sprežavanja utaje ili izbjegavanja poreza, treba smatrati da se radi ožuvanja korisnog ukinak članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis člank 89. druga alineja tog sporazuma mora tumačiti na način da u područje primjene te odredbe ulaze mjere koje su posebno namijenjene sprežavanju utaje ili izbjegavanja poreza.

118 Doista, kao što je to navedeno u točki 61. ove presude, porezni propis o kojem je riječ u glavnom postupku općenito isključuje mogućnost porezne olakšice izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi ako te dividende isplaćuju društva s poslovnim nastanom, među ostalim, u Tunisu, a pritom se ne nastoji posebno spriječiti postupanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije koje su gospodarski nerealne u cilju izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti ili radi ostvarivanja porezne olakšice.

119 Ako mjere namijenjene sprežavanju utaje ili izbjegavanja poreza ne obuhvaćaju propis o kojem je riječ u glavnom postupku, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, tada pretpostavka iz članka 89. druge alineje Sporazuma EZ – Tunis ne obuhvaća situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku.

120 Naposljetku, članak 89. treća alineja Sporazuma EZ – Tunis propisuje da taj sporazum nema za ukinak suprotstavljanje pravu bilo koje stranke da primjenjuje odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji nisu u istovjetnom položaju u odnosu na njihovo mjesto boravišta. Doista, u tom pogledu dostatno je navesti da se u propisu o kojem je riječ u glavnom postupku ne primjenjuje razlikovanje s obzirom na boravište poreznog obveznika, odnosno poslovni nastan društva koje prima dividende, nego s obzirom na poslovni nastan društva koje isplaćuje dividende pa, dakle, s obzirom na mjesto ulaganja kapitala poreznog obveznika.

Stoga situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena ni pretpostavkom iz članka 89. treće alineje Sporazuma EZ – Tunis.

121 Dakle, na peto pitanje valja odgovoriti da u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ukinak članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis nije ograničen člankom 89. tog sporazuma.

122 Svojim šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se restriktivno postupanje u odnosu na predmetne dividende ipak opravdati nužnošću oživavanja učinkovitosti poreznog nadzora jer, među ostalim, između Portugalske Republike i Republike Tunis ne postoji upravni okvir za suradnju koji je ekvivalentan okviru koji je između država članica uspostavljen Direktivom 77/799, na snazi u vrijeme činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku.

123 Radi odlučivanja može li važan razlog u općem interesu, koji se odnosi na nužnost oživavanja učinkovitosti poreznog nadzora, opravdati ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je zajamčeno u članku 34. stavku 1. Sporazuma EZ – Tunis, valja analizirati taj sporazum s obzirom na njegov cilj i kontekst u skladu sa sudskom praksom na koju se podsjeća u točki 94. ove presude.

124 Na temelju članka 1. Sporazuma EZ – Tunis, kojim se uspostavlja pridruživanje između Zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, taj sporazum nastoji omogućiti razvoj bliskih odnosa između stranaka, uspostaviti uvjete za postupnu liberalizaciju trgovine robom, uslugama i kapitalom te promicati trgovinu i širenje skladnih gospodarskih i socijalnih odnosa između stranaka.

125 Tim se sporazumom ne nastoji uspostaviti unutarnje tržište usporedivo s unutarnjim tržištem koje je uspostavljeno UFEU-om, niti se nastoji ostvariti, kao što se to čini Sporazumom o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3., u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.), u najvećoj mogućoj mjeri slobodno kretanje robe, osoba, usluga i kapitala tako da unutarnje tržište ostvareno na području Unije bude prošireno na države članke tog sporazuma (vidjeti u tom smislu presudu od 23. rujna 2003., Ospelt i Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, t. 29.).

126 Doista, u mjeri u kojoj je nužnost osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora priznato kao važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje sloboda zajamčenih u UFEU-u i Sporazumu o EGP-u, takvo opravdanje mora se *a fortiori* priznati u okviru Sporazuma EZ – Tunis.

127 Naime, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 125. svojega mišljenja, uzimajući u obzir cilj i kontekst Sporazuma EZ – Tunis, ne čini se vjerojatnim da su stranke navedenog sporazuma htjele dati punu slobodu kretanju kapitala između Unije i Tunisa, a da je pritom moguće utvrditi ograničenja u odnosima između država članica odnosno u odnosima između država članica Unije i drugih država stranaka Sporazuma o EGP-u.

128 U tim je okolnostima analiza provedena u točkama 63. do 68. te 70. i 71. ove presude primjenjiva i na analizu u okviru ocjene opravdanja ograničenja članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis s obzirom na to da taj sporazum nije propisao obvezu Republici Tunis da dostavlja podatke portugalskim tijelima.

129 Stoga članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis treba tumačiti na način da:

– propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je

društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Tunisa, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u na?elu, što se tiče izravnih ulaganja i osobito povrata dobiti od tih ulaganja, zabranjeno ?lankom 34. stavkom 1. Sporazuma EZ – Tunis;

– u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku u?inak te odredbe nije ograničen ?lankom 89. Sporazuma EZ – Tunis;

– odbijanje odobravanja, na temelju ?lanka 46. stavaka 1. i 8. CIRC-a, potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u?inkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države ?lanice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Republike Tunis, ?iji je rezident društvo koje ispla?uje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje ispla?uje navedene dividende;

– odbijanje odobravanja, na temelju ?lanka 46. stavka 11. CIRC-a, takvog djelomičnog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u?inkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Tunisu, ?iji je rezident to društvo, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

Sporazum EZ – Libanon

– Izravni u?inak ?lanka 31. Sporazuma EZ – Libanon (sedmo pitanje)

130 Svojim sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita ima li ?lanak 31. Sporazuma EZ – Libanon izravan u?inak i može li se na njega pozivati u predmetu u glavnom postupku, s obzirom na ?lanak 33. navedenog sporazuma.

131 U tom pogledu valja navesti da ?lanak 31. Sporazuma EZ – Libanon, navodeći da u okviru odredaba tog sporazuma te podložno odredbama iz njegovih ?lanaka 33. i 34. ne postoje ograničenja izme?u Zajednice, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, u pogledu kretanja kapitala te da nema diskriminacije na temelju nacionalnosti, mjesta boravišta njihovih državljana odnosno mjesta investiranja kapitala, jasnim i bezuvjetnim izričajem propisuje preciznu obvezu rezultata na koju se pojedinac može pozvati pred sudovima kako bi zatražio da se izuzmu od primjene odredbe koje uzrokuju ograničenje ili diskriminaciju odnosno da se u odnosu na njega primijeni propis ?ija neprimjena uzrokuje ograničenje ili diskriminaciju, a pri ?emu u tu svrhu ne treba donositi dodatne mjere za primjenu (vidjeti analogijom presude od 27. rujna 2001., Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, t. 34. kao i od 27. rujna 2001., Barkoci i Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, t. 34.).

132 Doseg obveze koja proizlazi iz ?lanka 31. Sporazuma EZ – Libanon ograničena je, dakako, zaštitnom odredbom iz ?lanka 33. stavka 1. tog sporazuma. Me?utim, takva iznimka ne može biti prepreka da navedeni ?lanak 31. daje pojedincima prava na koja se mogu pozvati pred sudom (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 26.).

133 Utvrđenje da ?lanak 31. Sporazuma EZ – Libanon ima izravni u?inak nije proturječno predmetu i cilju tog sporazuma. Naime, valja naglasiti da Sporazum EZ – Libanon, u skladu s ?lankom 1. stavkom 1., osniva pridruživanje izme?u Zajednice i njezinih država ?lanica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane. Cilj tog sporazuma, kao što to proizlazi iz njegovog ?lanka 1. stavka 2., jest, me?u ostalim, uspostaviti uvjete za postupnu liberalizaciju trgovine kapitalom, što potvr?uje tumačenje prema kojem se na kretanja kapitala koja nisu obuhvaćena područjem primjene zaštitne odredbe iz ?lanka 33. stavka 1. navedenog sporazuma primjenjuje

liberalizacija od stupanja na snagu tog sporazuma.

134 Kad je rije? o mogu?nosti pozivanja na ?lanak 31. Sporazuma EZ – Libanon u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, valja, dakako, navesti da u skladu s ?lankom 33. stavkom 1. tog sporazuma, njegov ?lanak 31. ne dovodi u pitanje primjenu ograni?enja, koja su na snazi izme?u Zajednice i Libanonske Republike na dan stupanja navedenog sporazuma na snagu, u pogledu kretanja kapitala izme?u tih stranaka, što uklju?uje izravna ulaganja uklju?uju?i ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenja vrijednosnih papira na tržišta kapitala.

135 Me?utim, doseg zaštitne odredbe iz ?lanka 33. stavka 1. Sporazuma EZ – Libanon ograni?en je njegovim stavkom 2. koji propisuje da se ne utje?e na prijenos u inozemstvo ulaganja koje su rezidenti Zajednice izvršili u Libanonu odnosno na prijenos u Zajednicu ulaganja rezidenata Libanona, kao ni na prijenos dobiti ste?ene od tih ulaganja.

136 U mjeri u kojoj se situacija o kojoj je rije? u glavnom postupku ti?e poreznog postupanja u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je u Libanonu izvršila osoba koja je rezident u Portugalu, ta je situacija obuhva?ena ?lankom 33. stavkom 2. Sporazuma EZ – Libanon. Stoga se ?lanak 33. stavak 1. tog sporazuma ne protivi tomu da se u ovom slu?aju pozove na njegov ?lanak 31.

137 S obzirom na prethodna razmatranja, na sedmo pitanje valja odgovoriti da se ?lanak 31. Sporazuma EZ – Libanon treba tuma?iti na na?in da:

- ima izravni u?inak;
- situacija, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, koja se ti?e poreznog postupanja u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je u Libanonu izvršila osoba koja je rezident u Portugalu, obuhva?ena je pretpostavkom iz ?lanka 33. stavka 2. tog sporazuma; stoga se ?lanak 33. stavak 1. navedenog sporazuma ne protivi tomu da se u ovom slu?aju pozove na njegov ?lanak 31.
- Doseg ?lanka 31. Sporazuma EZ – Libanon (osmo do deseto pitanje)

138 Svojim ?etvrtim do šestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 34. stavak 31. Sporazuma EZ – Tunis, u vezi s ?lankom 85. tog sporazuma, tuma?iti na na?in da se protivi propisu, poput onoga o kojemu je rije? u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države ?lanice može u potpunosti ili djelomi?no odbiti od svoje porezne osnovice primljene dividende ako ih je isplatilo rezidentno društvo iz te iste države ?lanice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje ispla?uje dividende rezident Tunisa.

139 Kao što je to navedeno u to?ki 48. ove presude, na temelju propisa o kojem je rije? u glavnom postupku, dvostruko gospodarsko oporezivanje dividendi koje je primilo rezidentno društvo izbjegava se ili ublažava ako društvo koje ispla?uje dividende ima poslovni nastan u Portugalu, a to nije slu?aj kada društvo koje ispla?uje dividende ima poslovni nastan u Libanonu.

140 Ta razlika u postupanju zbog mjesta ulaganja kapitala može odvratiti rezidentna društva iz Portugala od ulaganja u društva s poslovnim nastanom u Libanonu. Naime, ako se prema dohodcima od kapitala koji potje?u iz te tre?e države postupa na porezno nepovoljniji na?in nego prema dividendama koje ispla?uju društva s poslovnim nastanom u Portugalu, tada su dionice društava s poslovnim nastanom u Libanonu manje privla?na rezidentnim ulagateljima iz Portugala nego dionice društava sa sjedištem u toj državi ?lanici (vidjeti analogijom presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, t. 64. kao i od 10.

velja?e 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 80.).

141 Valja podsjetiti da iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je u pogledu poreznog pravila, kao što je to ono o kojem je rije? u glavnom postupku, kojim se nastoji sprije?iti ili ublažiti dvostruko gospodarsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija dioni?kog društva koje prima dividende koje potje?u iz tre?e države usporediva sa situacijom dioni?kog društva koje prima dividende koje potje?u s nacionalnog podru?ja ako u oba slu?aja ostvarena dobit može u na?elu biti predmet lan?anog oporezivanja (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 62. kao i od 10. velja?e 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 84.).

142 Stoga je takvo nepovoljno postupanje u na?elu zabranjeno ?lankom 31. Sporazuma EZ – Libanon.

143 Tako?er valja provjeriti je li, kao što to u biti pita sud koji je uputio zahtjev u svojem devetom pitanju, u?inak ?lanka 31. tog sporazuma ograni?en ?lankom 85. navedenog sporazuma u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku.

144 Prije svega, kad je rije? o ?lanku 85. to?ki (a) Sporazuma EZ – Libanon, prema kojem u odnosu na izravno oporezivanje nijedna odredba tog sporazuma nema za u?inak proširenje fiskalnih olakšica koje stranka dodjeljuje u nekom od me?unarodnih sporazuma ili dogovora koji je za nju obvezuju?i, dostatno je navesti da zabrana ograni?enja utvr?ena u prethodnim to?kama ove presude proizlazi iz sâmog Sporazuma EZ – Libanon, a ne iz proširenja olakšica iz drugog me?unarodnog sporazuma ili dogovora. Usto, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u to?ki 87. svojeg mišljenja, društvo SECIL nema za cilj ishoditi olakšicu koju Portugalska Republika daje u okviru drugog me?unarodnog sporazuma ili režima.

145 Nadalje, što se ti?e ?lanka 85. to?ke (b) Sporazuma EZ – Libanon, prema kojem taj sporazum nema za u?inak spre?avanje stranke da usvoji ili primijeni mjeru usmjerenu na spre?avanje utaje ili izbjegavanja poreza, treba smatrati da se radi o?uvanja korisnog u?inka ?lanka 31. navedenog sporazuma ?lanak 85. to?ka (b) tog sporazuma mora tuma?iti na na?in da u podru?je primjene te odredbe ulaze mjere koje su posebno namijenjene spre?avanju utaje ili izbjegavanja poreza.

146 Doista, kao što je to navedeno u to?ki 61. ove presude, porezni propis o kojem je rije? u glavnom postupku op?enito isklju?uje mogućnost porezne olakšice izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi ako te dividende ispla?uju društva s poslovnim nastanom, me?u ostalim, u Libanonu, a pritom se ne nastoji posebno sprije?iti postupanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije koje su gospodarski nerealne u cilju izbjegavanja poreza koji se uobi?ajeno mora platiti odnosno radi ostvarivanja porezne olakšice.

147 Ako mjere namijenjene spre?avanju utaje ili izbjegavanja poreza ne obuhva?aju propis o kojem je rije? u glavnom postupku, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, tada pretpostavka iz ?lanka 85. to?ke (b) Sporazuma EZ – Libanon ne obuhva?a situaciju o kojoj je rije? u glavnom postupku.

148 Naposljetku, članak 85. točka (c) Sporazuma EZ – Libanon propisuje da taj sporazum nema za učinak ometanje prava stranke na primjenu mjerodavnih odredaba svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji se ne nalaze u istovjetnoj situaciji, posebno što se tiče njihova mjesta boravišta. Doista, s jedne strane, kao što je to navedeno u točki 120. ove presude, u propisu o kojem je riječ u glavnom postupku ne primjenjuje se razlikovanje s obzirom na boravište poreznog obveznika, odnosno poslovni nastan društva koje prima dividende.

149 S druge strane, valja priznati, dakako, da zbog uporabe izraza „posebno“, u članku 85. točki (c) Sporazuma EZ – Libanon, tom odredbom mogu biti obuhvaćena razlikovanja utemeljena na drugim okolnostima, među ostalim, na mjestu ulaganja kapitala poreznog obveznika. Međutim, ta se odredba mora tumačiti u vezi s člankom 31. Sporazuma EZ – Libanon koji zabranjuje diskriminaciju na temelju, među ostalim, mjesta ulaganja kapitala. Stoga treba razlikovati različita postupanja koja su dopuštena na temelju članka 85. točke (c) Sporazuma EZ – Libanon od diskriminacije koja nije obuhvaćena navedenim člankom 85. točkom (c) i koja je zabranjena na temelju članka 31. tog sporazuma.

150 Doista, u točki 55. ove presude navedeno je da je u pogledu poreznog pravila, kao što je to ono o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se nastoji spriječiti ili ublažiti dvostruko gospodarsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija dionika društva koje prima dividende koje potječu iz treće države usporediva sa situacijom dionika društva koje prima dividende koje potječu s nacionalnog područja ako u oba slučaja ostvarena dobit može u načelu biti predmet lančanog oporezivanja.

151 Stoga situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena ni pretpostavkom iz članka 85. točke (c) Sporazuma EZ – Libanon.

152 Dakle, na deveto pitanje valja odgovoriti da u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku učinak članka 31. Sporazuma EZ – Libanon nije ograničen člankom 85. tog sporazuma.

153 Svojim desetim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se restriktivno postupanje u odnosu na predmetne dividende ipak opravdati nužnošću očuvanja učinkovitosti poreznog nadzora jer, među ostalim, između Portugalske Republike i Libanonske Republike ne postoji upravni okvir za suradnju koji je ekvivalentan okviru koji je između država članica uspostavljen Direktivom 77/799, na snazi u vrijeme činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku.

154 U tom pogledu valja navesti da su razmatranja iz točaka 123. do 127. ove presude prenosiva na analizu Sporazuma EZ – Libanon, s obzirom na to da taj sporazum, kao što to proizlazi iz njegova članka 1., nastoji ostvariti istovrsne ciljeve onima iz Sporazuma EZ – Tunis.

155 Štoviše, budući da Sporazum EZ – Libanon nije Libanonskoj Republici propisao obvezu davanja informacija portugalskim tijelima, razmatranja iz točaka 69. do 71. ove presude prenosiva su na ocjenu opravdanja ograničenja iz članka 31. Sporazuma EZ – Libanon.

156 Stoga valja zaključiti da članak 31. Sporazuma EZ – Libanon treba tumačiti na način da:

- propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Libanona, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno člankom 31. tog sporazuma;
- u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku učinak te odredbe nije ograničen

člankom 85. navedenog sporazuma;

– odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. i 8. CIRC-a, potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Libanonske Republike čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje navedene dividende;

– odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavka 11. CIRC-a, takvog djelomičnog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Libanonu, čiji je rezident to društvo, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

Posljedice tumačenja članaka 63. do 65. UFEU-a i sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon na predmet u glavnom postupku

157 Iz odgovora na jedanaesto i dvanaesto pitanje proizlazi da se odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. i 8. CIRC-a, potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende može opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od treće države čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje dividende.

158 Stoga, ako na temelju Sporazuma EZ – Tunis tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende mogu dobiti podatke od Republike Tunis, čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, time se omogućava provjera ispunjenosti uvjeta da društvo koje isplaćuje te dividende mora biti porezni obveznik, takvi važni razlozi u općem interesu ne mogu opravdati ograničenje koje je u načelu zabranjeno u članku 63. UFEU-a.

159 U takvoj se situaciji Portugalska Republika ne može pozivati ni na članak 64. stavak 1. UFEU-a jer se Sporazum EZ – Tunis, čiji je članak 34. stavak 1. ima izravni učinak, protivi i propisu poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može u potpunosti ili djelomično odbiti od svoje porezne osnovice primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iz te iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje isplaćuje dividende rezident Tunisa. Naime, taj je propis ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u članku 34. stavku 1. Sporazuma EZ – Tunis u načelu zabranjeno u odnosu na izravna ulaganja i, osobito, u odnosu na povrat dobiti od tih ulaganja. Takvo ograničenje nije opravdano ako portugalska porezna tijela mogu dobiti podatke od Republike Tunis, čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, a što omogućava provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje te dividende.

160 Ta izmjena pravnog okvira mora se stoga u svojim učincima na mogućnost pozivanja na članak 64. stavak 1. UFEU-a izjednačiti s donošenjem novog zakonodavstva koje počinje na logici drukčijoj od one postojećeg zakonodavstva.

161 Iz odgovora na prvo do deseto pitanje kao i iz odgovora na jedanaesto i dvanaesto pitanje također proizlazi da se članci 63. i 65. UFEU-a kao i članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis i članak 31. Sporazuma EZ – Libanon protive tomu da se na temelju članka 46. stavka 11. CIRC-a odbije odobravanje djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje

prima dividende ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti oporezivanje društava koja isplaćuju te dividende u Tunisu i Libanonu, čiji su rezidenti ta društva, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

162 U tim okolnostima, zbog razloga navedenih u točkama 87. do 90. i, *mutatis mutandis*, u točki 160. ove presude, Portugalska Republika ne može se pozivati ni na članak 64. stavak 1. UFEU-a radi nastavka primjene propisa iz kojeg proizlazi gore navedeno ograničenje.

163 U tom pogledu iz sudske prakse proizlazi da se člankom 63. UFEU-a nalaže državi članici koja ima sustav za sprežavanje dvostrukog gospodarskog oporezivanja u slučaju dividendi koje rezidentnim društvima isplaćuju druga rezidentna društva da jednako tretira dividende koje rezidentnim društvima isplaćuju nerezidentna društva (vidjeti presude od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 60. i od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 38.).

164 Usto, iz sudske prakse proizlazi da je pravo na povrat poreza naplaćenih u državi članici protivno pravu Unije posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju poreznim obveznicima pa je država članica tako, u načelu, obvezna vratiti iznose naplaćene protivno pravu Unije (vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 71. i navedenu sudsku praksu).

165 Jedino izuzeće od prava na povrat poreza naplaćenih protivno pravu Unije odnosi se na slučaj u kojem porezni obveznik izravno prevali neosnovan porez na drugog subjekta (vidjeti presude od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr., C-398/09, EU:C:2011:540, t. 18. kao i od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 72. i 74.).

166 Nadalje, Sud je presudio da, kada država članica naplati poreze povredom pravnih propisa Unije, porezni obveznici uz pravo na povrat nezakonito naplaćenog poreza imaju pravo na povrat iznosa plaćenih toj državi ili iznosa koje je ona zadržala, a koji su izravno povezani s tim porezom (vidjeti presudu od 15. listopada 2014., Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

167 Iz toga slijedi da su portugalska porezna tijela dužna vratiti društvu SECIL iznose, s kamatama, koji su naplaćeni povredom članka 63. i 65. UFEU-a, kao i članka 34. Sporazuma EZ – Tunis i članka 31. Sporazuma EZ – Libanon.

168 Ti iznosi odgovaraju razlici između iznosa koji je društvo SECIL platilo i iznosa koje je bilo dužno platiti na temelju članka 46. stavaka 1., 8. ili 11. CIRC-a da se smatralo, u uvjetima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, da su dividende koje su isplatila društva Ciments de Gabès i Ciments de Siblène zapravo isplatila društva s poslovnim nastanom u Portugalu.

169 Što se tiče posljedica tumačenja članka 63. do 65. UFEU-a kao i sporazuma EZ – Tunis i EZ – Libanon na predmet u glavnom postupku, sudu koji je uputio zahtjev stoga valja odgovoriti da:

– ako tijela države članice, čiji je rezident društvo koje prima dividende, mogu dobiti podatke od Republike Tunis, čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, a što omogućava provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje te dividende, tada se članci 63. i 65. UFEU-a, kao i članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis, protive odbijanju odobravanja, na temelju članka 46. stavka 1. ili 8. CIRC-a, potpunog ili djelomičnog odbitka isplaćenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende, pri čemu se Portugalska Republika u tom pogledu ne može pozivati na članak 64. stavak 1. UFEU-a;

– članci 63. i 65. UFEU-a, kao i članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis i članak 31.

Sporazuma EZ – Libanon, protive se tomu da se na temelju ?lanka 46. stavka 11. CIRC-a odbije odobravanje djelomi?nog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima ispla?ene dividende ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti oporezivanje društava koja ispla?uju te dividende u Tunisu i Libanonu, ?iji su rezidenti ta društva, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, pri ?emu se Portugalska Republika u tom pogledu ne može pozivati na ?lanak 64. stavak 1. UFEU-a;

– Iznose napla?ene povredom prava Unije treba vratiti, s kamatama, poreznom obvezniku.

Troškovi

170 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vije?e) odlu?uje:

1. ?lanke 63. i 65. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da:

– društvo s poslovnim nastanom u Portugalu, koje prima dividende društava s poslovnim nastanom, redom, u Tunisu i Libanonu, može se pozivati na ?lanak 63. UFEU-a radi osporavanja poreznog postupanja u odnosu na te dividende u toj državi ?lanici na temelju propisa koji se ne primjenjuje isklju?ivo na situacije u kojima društvo koje prima dividende izvršava odlu?uju?i utjecaj na društvo koje ispla?uje dividende;

– propis poput onoga o kojemu je rije? u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države ?lanice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomi?no odbiti dividende ako ih ispla?uje rezidentno društvo iste države ?lanice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident tre?e države, jest ograni?enje kretanja kapitala izme?u država ?lanica i tre?ih država koje je, u na?elu, zabranjeno ?lankom 63. UFEU-a;

– odbijanje odobravanja, na temelju ?lanka 46. stavaka 1. i 8. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Zakonik o porezu na dobit pravnih osoba), u verziji koja je bila na snazi 2009., potpunog ili djelomi?nog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice može se opravdati važnim razlozima u op?em interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u?inkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države ?lanice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogu?im dobivanje podataka od tre?e države ?iji je rezident društvo koje ispla?uje te dividende, a što bi omogu?ilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje tog potonjeg društva;

– odbijanje odobravanja, na temelju ?lanka 46. stavka 11. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u navedenoj verziji, djelomi?nog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u op?em interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja u?inkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u državi rezidentnosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

2. ?lanak 64. stavak 1. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da:

– ako donošenje režima poreznih olakšica za ugovorna ulaganja, predvi?eno u ?lanku 41. stavku 5. to?ki b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (Sustav poreznih olakšica), u verziji na snazi 2009., i režima koji se odnosi na dividende koje potje?u iz afri?kih zemalja u kojima je portugalski službeni jezik i iz Timor-Leste, koje je predvi?eno u ?lanku 42. tog sustava nije izmijenilo pravni okvir koji se odnosi na postupanje u odnosu na dividende

koje potječu iz Tunisa i Libanona, tada donošenje navedenih režima ne utječe na to da se isključenje mogući primjene potpunog ili djelomičnog odbitka na dividende koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u tim trećim državama kvalificira kao postojeće ograničenje;

– država članica odriče se mogućnosti predviđene u članku 64. stavku 1. UFEU-a kada bez formalnog stavljanja izvan snage ili izmjene postojećeg propisa sklopi međunarodni sporazum, kao što je to sporazum o pridruživanju, koji u odredbi s izravnim učinkom propisuje liberalizaciju jedne kategorije kapitala iz navedenog članka 64. stavka 1.; takva izmjena pravnog okvira mora se stoga izjednačiti u svojim učincima na mogućnost pozivanja na članak 64. stavak 1. UFEU-a s donošenjem novog propisa koji počinje na logici drukčijoj od one postojećeg propisa;

3. Članak 34. stavak 1. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunisa, s druge strane, potpisan u Bruxellesu 17. srpnja 1995. i odobren u ime Europske zajednice i Europske zajednice za ugljen i čelik Odlukom Vijeća i Komisije 98/238/EZ, EZU od 26. siječnja 1998. mora se tumačiti na način da:

– ima izravan učinak i na njega se, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku u kojoj rezidentno društvo iz Portugala prima dividende rezidentnog društva iz Tunisa na temelju izravnog ulaganja koje je izvršilo u društvo koje raspodjeljuje dobit, može pozivati radi suprotstavljanja poreznom postupanju u odnosu na te dividende u Portugalu;

– propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Tunisa, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu, što se tiče izravnih ulaganja i osobito povrata dobiti od tih ulaganja, zabranjeno člankom 34. stavkom 1. tog sporazuma;

– u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku učinak te odredbe nije ograničen člankom 89. navedenog sporazuma;

– odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. i 8. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u verziji na snazi 2009., potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Republike Tunis, čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje navedene dividende;

– odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavka 11. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u navedenoj verziji, takvog djelomičnog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Tunisu, čiji je rezident to društvo, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

4. Članak 31. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, potpisan u Luxembourg 17. lipnja 2002. i odobren u ime Europske zajednice Odlukom

Vijeća 2006/356/EZ od 14. veljače 2006. mora se tumačiti na način da:

- ima izravni učinak;
- situacija, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja se tiče poreznog postupanja u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je u Libanonu izvršila osoba koja je rezident u Portugalu, obuhvaćena je pretpostavkom iz članka 33. stavka 2. tog sporazuma; stoga se članak 33. stavak 1. navedenog sporazuma ne protivi tomu da se u ovom slučaju pozove na njegov članak 31;
- propis poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Libanona, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno člankom 31. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane;
- u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku učinak te odredbe nije ograničen člankom 85. tog sporazuma;
- odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. i 8. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u verziji na snazi 2009., potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Libanonske Republike, čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje navedene dividende;
- odbijanje odobravanja, na temelju članka 46. stavka 11. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u navedenoj verziji, takvog djelomičnog odbitka ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Libanonu, čiji je rezident to društvo, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

5. Što se tiče posljedica tumačenja članka 63. do 65. UFEU-a, kao i Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, te Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, na predmet u glavnom postupku:

– ako tijela države članice, koji je rezident društvo koje prima dividende, mogu dobiti podatke od Republike Tunis, koji je rezident društvo koje isplaćuje dividende, a što omogućava provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje društva koje isplaćuje te dividende, tada se članci 63. i 65. UFEU-a, kao i članak 34. stavak 1. Euromediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, protive odbijanju odobravanja, na temelju članka 46. stavaka 1. ili 8. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u verziji na snazi 2009., potpunog ili djelomičnog odbitka isplaćenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima dividende, pri čemu se Portugalska Republika u tom pogledu ne može pozivati na članak 64. stavak 1. UFEU-a;

– članci 63. i 65. UFEU-a, kao i članak 34. stavak 1. Euromediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, i članak 31. Euromediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, protive se tomu da se na temelju članka 46. stavka 11. Zakonika o porezu na dobit pravnih osoba, u navedenoj verziji, odbije odobravanje djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice društva koje prima isplaćene dividende ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti oporezivanje društava koja raspodjeljuju dobit u Tunisu i Libanonu, koji su rezidenti ta društva, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, pri čemu se Portugalska Republika u tom pogledu ne može pozivati na članak 64. stavak 1. UFEU-a;

– Iznose naplaćene povredom prava Unije treba vratiti, s kamatama, poreznom obvezniku.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski