

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2016. november 24.(*)

„Elzeter döntéshozatal – A tke szabad mozgása – EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk – EK–Tunézia társulási megállapodás – 31., 34. és 89. cikk – EK–Libanon társulási megállapodás – 31., 33. és 85. cikk – Társasági adó – Az osztalékban részesül? társaság tagállamában letelepedett társaságtól kapott osztalék – A társulási megállapodásban részes harmadik államban letelepedett társaságtól kapott osztalék – Eltér? bánásmód – Korlátozás – Igazolás – Az adóellen?rzések hatékonysága – Az EUMSZ 64. cikkre való hivatkozás lehet?sége az EK–Tunézia és az EK–Libanon társulási megállapodás fennállása mellett”

A C?464/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Tributário de Lisboa (lisszaboni adóügyi bíróság, Portugália) a Bírósághoz 2014. október 8?án érkezett, 2014. június 25?i határozatával terjesztett el?

a **SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA**

és

a **Fazenda Pública**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (el?adó) és F. Biltgen bírák,

f?tanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezet?: M. Ferreira f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. november 18?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA képviseletében R. Reigada Pereira és R. Camacho Palma advogados,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, M. Rebelo és J. Martins da Silva, meghatalmazotti min?ségben,
- a görög kormány képviseletében K. Nasopoulou, meghatalmazotti min?ségben,
- a svéd kormány képviseletében A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson és L. Swedenborg, meghatalmazotti min?ségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében G. Braga da Cruz és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2016. január 27-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 63. cikknek és az EUMSZ 64. cikknek, valamint az egyrészr?l az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészr?l a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17-én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26-i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro?mediterrán megállapodás (HL 1998. L 97., 1. o., a továbbiakban: EK–Tunézia?megállapodás) 31., 34. és 89. cikkének, továbbá az egyrészr?l az Európai Közösség és tagállamai, másrészr?l a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro?mediterrán megállapodás (HL 2006. L 143., 1. o., a továbbiakban: EK–Libanon?megállapodás) 31., 33. és 85. cikkének értelmezése.

2 E kérelmet a SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (a továbbiakban: SECIL) és a Fazenda Pública (államkincstár, Portugália) között kialakult, a 2009-es pénzügyi év vonatkozásában két, Tunéziában, illetve Libanonban székhellyel rendelke? társaság által a SECIL számára kifizetett osztalék tekintetében alkalmazott adójogi bánásmód tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az EK–Tunézia?megállapodás

3 Az EK–Tunézia?megállapodásnak „A letelepedési jog és a szolgáltatásnyújtás szabadsága” cím? III. címében szerepl? 31. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A Felek megállapodnak abban, hogy a megállapodás hatályát kiterjesztik az egyik Fél vállalkozásainak a másik Fél területén való letelepedésének szabadságára és az egyik Fél vállalkozásai részér?l a másik Fél területén történ? szolgáltatásnyújtás liberalizálására.

(2) A Társulási Tanács ajánlásokat tesz az (1) bekezdésben leírt cél elérésére.

Az ilyen ajánlások megtételekor a Társulási Tanács figyelembe veszi a kölcsönös legnagyobb kedvezményes elbánás megvalósításával kapcsolatban szerzett tapasztalatokat és a WTO-t létrehozó egyezményhez mellékelt, a szolgáltatások kereskedelmér?l szóló általános egyezményben (a továbbiakban: GATS), különösen annak V. cikkében a Szerz?d? Felek vonatkozásában el?írt megfelel? kötelezettségeket.

(3) A Társulási Tanács végzi el e cél elérésének els? kiértékelését legkés?bb e megállapodás hatálybalépését követ? öt év elteltével.”

4 E megállapodás „Fizetések, t?ke, verseny és más gazdasági rendelkezések” cím? IV. címének „Folyó fizetések és t?kemozgás” címet visel? 1. fejezetében szerepl? 34. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A t?kemozgások mérlegében szerepl? ügyletek tekintetében a Közösség és Tunézia e megállapodás hatálybalépését?l kezdve biztosítja a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott vállalatokban történt közvetlen befektetésekkel kapcsolatos szabad t?kemozgást, és azt, hogy az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámolható és hazautalható legyen.

(2) A Felek konzultálnak egymással azzal a céllal, hogy megkönnyítsék, és amikor a szükséges feltételek teljesülnek, teljes mértékben liberalizálják a t?kemozgást a Közösség és Tunézia között.”

5 Ugyanezen megállapodás „Intézményi, általános és záró rendelkezések” cím? VIII. címében szerepl? 89. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a következ?ket:

- a bármelyik fél által, az erre a félre kötelez? nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójelleg? kedvezmények kiterjesztése,
- az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozása,
- bármelyik fél akadályozása azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben.”

Az EK–Libanon?megállapodás

6 Az EK–Libanon?megállapodás „Kifizetések, t?ke, verseny és egyéb gazdasági rendelkezések” cím? IV. címének „Folyó fizetések és t?kemozgás” címet visel? 1. fejezetében szerepl? 31. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében és a 33. és a 34. cikk rendelkezéseire figyelemmel egyfel?l a Közösség, másfel?l Libanon között a t?kemozgatásra nem vonatkozhatnak korlátozások, és nem tehet? megkülönböztetés az állampolgárság vagy állampolgáraik lakóhelye vagy a t?kebefektetés helye alapján.”

7 Az említett megállapodás ugyanezen fejezetben szerepl? 33. cikke kimondja:

(1) Ezen megállapodás rendelkezéseire, és a Közösség és Libanon más nemzetközi kötelezettségeire figyelemmel a 31. és 32. cikk rendelkezései nem sértik a két fél között ezen megállapodás hatálybalépésének időpontjában érvényes – többek között ingatlannal kapcsolatos, vagy letelepedést, pénzügyi szolgáltatások nyújtását vagy az értékpapírok t?kepiacokra való beengedését jelent? – közvetlen beruházással járó [helyesen: időpontjában érvényes, közvetlen befektetéssel – többek között ingatlanbefektetéssel –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok t?kepiacokra való bevezetésével összefügg?], a felek között zajló t?kemozgatásra vonatkozó korlátozásokat.

(2) Ez a rendelkezés a Közösségben lakóhellyel rendelkező személyek libanoni, illetve a Libanonban lakóhellyel rendelkező személyek közösségi befektetései és az ezekből származó haszon külföldre utalását nem érinti.”

8 Ugyanezen megállapodás „Intézményi, általános és záró rendelkezések” cím? VIII. címében szerepl? 85. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A közvetlen adózás tekintetében e megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a következ?ket:

- a) a bármelyik fél által, az erre a félre kötelez? nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójelleg? kedvezmények kiterjesztése;
- b) az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozása;
- c) bármelyik fél akadályozása azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik különösen lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben.”

A portugál jog

9 Az 1988. november 30-i Decreto-Lei n. 442-B/88 jogszabállyal (442-B/88. sz. törvényrendelet) jóváhagyott Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv; *Diário da República* I, I?A. sorozat, 277. szám, 1988. november 30.; a továbbiakban: CIRCI) 2009-ben hatályos változatának „A kifizetett nyereség gazdasági kett?s adóztatásának elkerülése” címet visel? 46. cikke a következ?képpen rendelkezett:

„(1) A Portugália területén lév? székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező kereskedelmi társaságok vagy kereskedelmi formával rendelkező polgári jogi társaságok, szövetkezetek és állami vállalatok adóköteles nyereségéből a kifizetett nyereségnek megfelelő, az adóalapba tartozó jövedelmeket levonják az alábbi feltételek teljesülése esetén:

- a) a nyereséget kifizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja ugyanezen a területen található, és társasági adó terheli mentesség nélkül, vagy a 7. cikkben szerepl? adókötelezettség terheli;
- b) a kedvezményezett vállalkozás nem tartozik a 6. cikk szerinti adójogi átláthatósági rendszer alá;
- c) a kedvezményezett vállalkozás a nyereséget kifizető társaság t?kéjében legalább 10%-os vagy legalább 20 000 000 euró szerzési érték? közvetlen részesedéssel rendelkezik, és a nyereség kifizetését megelőző év folyamán megszakítás nélkül rendelkezett azzal, vagy amennyiben ez az időszak rövidebb, az említett időszak kitöltéséhez szükséges idő alatt a részesedést fenntartja.

[...]

(5) Az (1) bekezdés rendelkezései abban az esetben is alkalmazandók, ha egy portugál területen illet?séggel rendelkező vállalkozás, a szóban forgó bekezdés szerinti előírások és feltételek szerint, egy másik európai uniós tagállamban letelepedett vállalkozásban részesedéssel bír, feltéve, hogy mindkét vállalkozás megfelel a [különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló,] 1990. július 23-i 90/435/EGK [tanácsi] irányelv [(HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.)] 2. cikkében megállapított követelményeknek.

[...]

(8) Az (1) bekezdés szerinti levonás az adóköteles nyereség részét képez? alábbi

jövedelmeknek csupán az 50%-ából történik:

a) a kifizetett nyereség, ha nem felel meg e bekezdés b) és c) pontjában elírt bármelyik követelménynek, valamint azon jövedelmet illetően, amelyet a tulajdonos szerez az üzlettárs osztalékában való részesedésből, feltéve, hogy bármely esetben teljesül az (1) bekezdés a) pontjában elírt követelmény;

b) egy másik európai uniós tagállamban letelepedett vállalkozás által kifizetett nyereség, ha e vállalkozás megfelel a [90/435 irányelv] 2. cikkében megállapított követelményeknek, és nem teljesíti az (1) bekezdés c) pontjában elírt többi feltételt.

(9) Amennyiben az (1) bekezdésben említett minimális tőkerészesedésre vonatkozó feltétel az említett egyéves határidő lejárta előtt már nem teljesül, a levonást a fenti bekezdésnek megfelelően korigálják vagy törlik, a 85. cikk szerint a nemzetközi kettős adóztatás vonatkozásában az esetleges adójóváírás tekintetbevételére is figyelemmel.

[...]

(11) Az (1) bekezdés szerinti levonás 50%-kal csökken, amennyiben a jövedelmek ténylegesen nem adózott nyereségből származnak, kivéve ha a kedvezményezett holdingtársaság.

(12) Az (5) bekezdés és a (8) bekezdés b) pontja alkalmazásában az adóalanynak bizonyítania kell, hogy az a vállalkozás, amelynek tőkéjében részesedik, valamint – a (6) bekezdés esetén – a kedvezményezett vállalkozás teljesíti a [90/435 irányelv] 2. cikkében megállapított feltételeket, és pedig a lakóhely szerinti európai uniós tagállam illetékes adóhatóságai által megerősített és hitelesített nyilatkozattal.”

10 Az azon, befektetésre vonatkozó adókedvezményeket illetően, amelyek a portugál állam és az érintett vállalkozás között kötött szerződésből erednek, az Estatuto dos Benefícios Fiscais (az adókedvezményekről szóló törvény, a továbbiakban: EBF) 2009-ben hatályos változata 41. cikke (5) bekezdésének b) pontja a következőképpen rendelkezett:

„(5) Az alábbi adókedvezményekben részesülhetnek az előző bekezdésben említett befektetési projektek fejlesztői:

[...]

b) a gazdasági kettős adóztatás elkerülése a CIRC 46. cikkében megállapított feltételek szerint a szerződés időtartama alatt, ha a befektetés külföldi társaságok alapítása vagy megszerzése útján valósul meg.”

11 Az EBF 42. cikke kimondta:

„(1) A CIRC 46. cikkének (1) bekezdése szerinti levonást a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokban és Kelet-Timorban illetéssel rendelkező leányvállalatok által a belföldi illetéssel vállalkozások számára kifizetett nyereség tekintetében alkalmazni kell, ha teljesülnek az alábbi feltételek:

a) a nyereségben részesülő vállalkozást [társasági adó] terhelje mentesség nélkül, és a leányvállalatot a [társasági adóhoz] hasonló jövedelemadó terhelje mentesség alkalmazása nélkül;

b) a nyereségben részesülő vállalkozás a leányvállalat tőkéjében legalább 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezzen legalább két éven keresztül;

c) a kifizetett nyereség a leányvállalat legalább 10%-os adóval terhelt és nem passzív jövedelmet keletkeztet? tevékenységből ered? nyereségből származzon, amilyenek különösen a jogdíjak, a tőkejövedelmek és egyéb, értékpapírokkal kapcsolatos jövedelmek, a társaság székhelyétől eltérő országban található ingatlanból származó bérleti díj, a biztosítási tevékenységből ered? jövedelem, amely alapvetően a társaság székhelyétől eltérő területen található vagyontárgyak biztosításából vagy a társaság székhelyén lakóhellyel nem rendelkező személyekre vonatkozó biztosításból származik, valamint elsősorban nem az e terület piacára irányuló, a banki tevékenységet jellemző ügyletekből származó jövedelem.

(2) Az előző bekezdés alkalmazásában a [társasági adónak] alávetett, részesedéssel rendelkező adóalanynak bizonyítania kell, hogy a levonás feltételei teljesülnek.”

A Portugália–Tunézia-egyezmény

12 A Portugál Köztársaság és a Tunéziai Köztársaság között kötött, a jövedelemadó területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1999. február 24-én Lisszabonban aláírt egyezmény (a továbbiakban: Portugália–Tunézia-egyezmény) 10. cikke a következőképpen rendelkezik:

(1) Az egyik szerződő államban illetéssel rendelkező társaság által a másik szerződő államban illetéssel rendelkező személynek fizetett osztalékot e másik államban adó terhelheti.

(2) Mindazonáltal ezen osztalék az azt fizető társaság illetése szerinti szerződő államban is adóköteles lehet az adott állam szabályozása alapján, ha viszont az osztalékban részesülő személy a tényleges kedvezményezett, az így megállapított adó nem haladhatja meg az osztalék bruttó összegének 15%-át. A szerződő államok illetékes hatóságai közös megegyezéssel állapítják meg e korlátok alkalmazásának módját. E bekezdés nem érinti a társaság adóztatását azon nyereség után, amelyből az osztalékot fizetik.”

13 A Portugália–Tunézia-egyezmény 22. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben valamely szerződő államban belföldi illetőségű személy olyan jövedelemhez jut, amely ezen egyezmény értelmében a másik szerződő államban megadóztatható, az elsőként említett állam levonja e személy jövedelemadójából az e másik államban megfizetett jövedelemadónak megfelelő összeget. A levont összeg mindazonáltal nem haladhatja meg a levonás előtt számított jövedelemadónak azt a részét, amely az e másik államban adóztatható jövedelemre esik.”

14 Ezen egyezmény 25. cikke az információcserére vonatkozik, és többek között kimondja, hogy a szerződő államok illetékes hatóságai megadják egymás számára azt a tájékoztatást, amely az említett egyezmény rendelkezéseinek vagy a szerződő államoknak az ugyanezen egyezményben hivatkozott adókra vonatkozó belső jogi rendelkezéseinek az alkalmazásához szükséges, amely adók között szerepel a társasági adó is (a továbbiakban: IRC).

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 A SECIL egy Portugáliában székhellyel rendelkező, cementgyártással foglalkozó részvénytársaság, amely e tagállamban van alávetve a cégcsoportok adóztatására vonatkozó szabályozásnak.

16 2000 januárjában a SECIL részesedést szerzett a Tunéziában székhellyel rendelkező Société des Ciments de Gabès SA (a továbbiakban: Ciments de Gabès) tőkéjében. 2009-ben a SECIL e társaság 52 923 részvényének volt tulajdonosa, amely a társaság tőkéje 98,72%-ának felelt meg.

17 2002 májusában a SECIL részesedést szerzett a Libanonban székhellyel rendelkező Ciments de Sibline SAL társaság tőkéjében. 2009-ben a SECIL e társaság tőkéjének 51,05%-ával rendelkezett, e tőke 28,64%-ával közvetlenül, 22,41%-ával pedig közvetetten.

18 2009-ben a SECIL osztalékot kapott 6 288 683,39 euró összegben a Ciments de Gabès-től, 2 022 478,12 euró összegben pedig a Ciments de Sibline-től. A SECIL a 2009-es pénzügyi évre vonatkozó IRC-bevallásában feltüntette ezen összegeket. Az így kapott osztalékokra Portugáliában adót vetettek ki, ahol ezen osztalékok nem képezték tárgyát semmilyen, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére irányuló mechanizmusnak.

19 2012. május 29-én a SECIL fellebbezést nyújtott be a Diretor de Finanças de Setúbalhoz (a setúbali adóhatóság igazgatója, Portugália) a 2009-es pénzügyi évre fizetendő IRC-vel kapcsolatos fordított adózás tárgyában, arra hivatkozva, hogy a Ciments de Gabès és a Ciments de Sibline által fizetett osztalékot terhelő adó jogellenes, mivel a portugál szabályozás kizárja a gazdasági kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatos szabályok alkalmazását, és így sérti az EK–Tunézia-megállapodást és az EK–Libanon-megállapodást, valamint az EUM-Szerződést.

20 E fellebbezést a 2012. október 10-i határozattal elutasították.

21 A SECIL ezen elutasító határozattal szemben keresetet nyújtott be a liszaboni Tribunal Tributáriohoz (liszaboni adóügyi bíróság, Portugália), lényegében arra hivatkozva, hogy sérti az EK–Tunézia-megállapodást, az EK–Libanon-megállapodást, valamint az EUMSZ 49. cikket és az EUMSZ 63. cikket annak megtagadása, hogy a Ciments de Gabès és a Ciments de Sibline által fizetett osztalékokra alkalmazzák a 2009-es pénzügyi évben Portugáliában hatályban lévő, a gazdasági kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatos szabályozást.

22 E körülmények között a liszaboni Tribunal Tributário (liszaboni adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az [EK–Tunézia]-megállapodás 31. cikke olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a jelen esetre alkalmazni kell a letelepedéshez való jogot?

2) Igenlő válasz esetén, a szóban forgó rendelkezésben előírt letelepedéshez való jog a felperes által hivatkozott következményekkel jár-e olyan értelemben, hogy a CIRC 46. cikkének (1) bekezdése szerinti teljes levonás mechanizmusát kell-e alkalmazni azon osztalék tekintetében, amelyet a felperes a tunéziai leányvállalatától kapott; ellenkező esetben e jog megsértésére kerül sor?

3) Az [EK–Tunézia]-megállapodás 34. cikke olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a tőke szabad mozgását alkalmazni kell a jelen esetre, és e szerint úgy kell-e tekinteni, hogy a felperes által végzett befektetés ennek hatálya alá tartozik?

4) Igenlő válasz esetén, az említett rendelkezésben előírt tőke szabad mozgása a felperes által

hivatkozott következményekkel jár-e abban az értelemben, hogy elírja a tunéziai leányvállalatától kapott osztalékok tekintetében a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében megállapított teljes levonás mechanizmusának alkalmazását?

5) Az [EK–Tunézia]-megállapodás 89. cikkétől függ-e a fent elterjesztett kérdésekre adandó igeni válasz?

6) Igazolható-e a [Ciments de Gabés] által fizetett osztalékokra vonatkozó korlátozó bánásmód, tekintettel arra, hogy Tunézia esetében nem létezik a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben [(HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.)] elírt együttműködési keret?

7) Az [EK–Libanon]-megállapodás 31. cikke ugyanezen megállapodás 33. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezve olyan világos, pontos, illetve feltétel nélküli, és mint ilyen, azonnali hatállyal alkalmazandó szabályt képez-e, amely alapján a jelen esetre alkalmazni kell a tőke szabad mozgását?

8) Igeni válasz esetén, az említett rendelkezésekben elírt tőke szabad mozgása a felperes által hivatkozott következményekkel jár-e abban az értelemben, hogy elírja a libanoni leányvállalatától kapott osztalékok tekintetében a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében megállapított teljes levonás mechanizmusának alkalmazását?

9) A[z EK–Libanon]-megállapodás 85. cikke megalapozza-e a fent elterjesztett kérdésekre adandó igeni választ?

10) Igazolható-e a [Ciments de Sibline] által fizetett osztalékokra vonatkozó korlátozó bánásmód, tekintettel arra, hogy Libanon esetében nem létezik [a 77/799 irányelvben] elírt együttműködési keret?

11) A jelen esetben alkalmazható-e az EK 56. cikk (jelenleg EUMSZ 63. cikk), és igeni válasz esetén, az e rendelkezésben szereplő tőke szabad mozgása következtében, a 2009-es üzleti évben a [Ciments de Gabés] és a [Ciments de Sibline] által a felperes javára fizetett osztalékokra a CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében elírt teljes levonás mechanizmusát, vagy alternatívaként az ugyanezen rendelkezés (8) bekezdésében meghatározott részleges levonás mechanizmusát kell-e alkalmazni?

12) Még ha megállapítható is, hogy a jelen esetre alkalmazható a tőke szabad mozgásának elve, az akkor hatályos portugál szabályozásban elírt, a gazdasági kettős adóztatás elkerülése vagy enyhítése mechanizmusai alkalmazásának a szóban forgó osztalékok tekintetében való mellőzése igazolható-e azon körülmény alapján, hogy Tunézia és Libanon esetében nincs [a 77/799 irányelvben] elírt együttműködési keret?

13) Az EK 57. cikk (jelenleg EUMSZ 64. cikk) (1) bekezdése szerinti védzáradék kizárja-e a tőke szabad mozgása elvének alkalmazását, ami a felperes által eladott következményekkel jár?

14) Mellőzni kell-e az EK 57. cikk (jelenleg EUMSZ 64. cikk) (1) bekezdése szerinti védzáradék alkalmazását azért, mert időközben bevezették a szerződéses jellegű befektetésekre vonatkozó adókedvezmények rendszerét – az EBF 41. cikke (5) bekezdésének b) pontja – és az EBF 42. cikkében a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékok tekintetében elírt szabályozást?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Elzetes észrevételek

23 A feltett kérdésekkel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EUM–Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit, valamint az EK–Tunézia–megállapodás és az EK–Libanon–megállapodás rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes egy Portugáliában illetéssel rendelkező társaság számára harmadik államban, azaz a Tunéziai Köztársaságban, illetve a Libanoni Köztársaságban illetéssel rendelkező társaságok által fizetett osztalék esetében e tagállamban alkalmazott adójogi bánásmód.

24 E tekintetben a tagállamok és harmadik államok közötti tőke mozgást illetően a Bíróság kimondta, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése világos és feltétel nélküli tilalmat állapít meg, amelyhez semmilyen végrehajtási intézkedés nem szükséges, és amely a magánszemélyekre olyan jogokat ruház, amelyeket bíróság eltt érvényesíthetnek (1995. december 14-i Sanz de Lera és társai ítélet, C-163/94, C-165/94 és C-250/94, EU:C:1995:451, 41. és 47. pont; 2007. december 18-i A ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 21. pont). Az EUMSZ 64. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett e rendelkezésre tehát hivatkozni lehet a nemzeti bíróság eltt, és e rendelkezés – az adott tőke mozgás kategóriától függetlenül – a vele ellentétes nemzeti jogszabályok alkalmazhatatlanságához vezethet (2007. december 18-i A ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 27. pont; 2009. június 4-i KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Következésképpen először is az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket kell értelmezni mindenekelőtt annak eldöntése érdekében, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet a tőke szabad mozgásának körébe tartozik-e, és hogy az érintett osztalékokban részesülő társaság hivatkozhat-e az EUMSZ 63. cikkre az általa a Tunéziában, illetve Libanonban letelepedett társaságoktól kapott osztalékok esetében alkalmazott adójogi bánásmód vitatása érdekében. Igenlő válasz esetén ezt követően azt kell megvizsgálni, hogy az említett osztalékban részesülő társaságnak fizetett osztalékok esetében alkalmazott adójogi bánásmód az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozásnak minősül-e, majd ezt követően adott esetben azt, hogy az ilyen korlátozás esetlegesen igazolható-e.

26 Ennélfogva mindenekelőtt a kérdést elterjesztő bíróság által feltett tizenegyedik és tizenkettedik kérdést kell megvizsgálni.

27 Abban az esetben, ha az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kellene értelmezni, hogy azokkal ellentétes azon adójogi bánásmód, amelyet a Tunéziából és Libanonból származó osztalékok esetében Portugáliában alkalmaznak, másodszor azt kell megvizsgálni, hogy e tagállam hivatkozhat-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt eltérésre, és így meg kell vizsgálni az EUMSZ 64. cikk értelmezésére vonatkozó tizenharmadik és tizennegyedik kérdést. E tekintetben meg kell vizsgálni különösen azt, hogy az EK–Tunézia–megállapodásnak és az EK–Libanon–megállapodásnak a Portugál Köztársaság általi megkötése következményekkel járhatott-e az e tagállamnak az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt lehetőségre.

28 Harmadszor, amennyiben az EUMSZ 64. cikk értelmezése ahhoz a megállapításhoz vezet, hogy az EK–Tunézia?megállapodásnak és az EK–Libanon?megállapodásnak a Portugál Köztársaság általi megkötése következményekkel járhatott az e tagállamnak az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt lehet?ségére, meg kell vizsgálni az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó els?-tizedik kérdést, annak eldöntése érdekében, hogy az alapügyben lehet-e e rendelkezésekre hivatkozni.

29 Negyedszer meg kell válaszolni a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdéseit, kifejtve azt, hogy az alapügyben milyen következményekkel jár az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk, valamint az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás értelmezése.

Az EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk értelmezésér?l

30 Az együttesen megvizsgálandó tizenegyedik és tizenkettedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik-e, és igen? válasz esetén, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti jogszabály, amely szerint az érintett tagállamban illet?séggel rendelkező társaság levonhatja adóalapjából az ugyanezen tagállamban illet?séggel rendelkező társaságtól kapott osztalékot, azonban nem vonhatja le a valamely harmadik államban illet?séggel rendelkező társaságtól kapott osztalékot.

Az EUMSZ 63. cikk alkalmazhatóságáról

31 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a t?ke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat. Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti jogszabály az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, a szóban forgó jogszabály célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2012. november 13?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?35/11, EU:C:2012:707, 89. és 90. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. április 10?i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C?190/12, EU:C:2014:249, 25. pont).

32 A letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti jogszabály, amely kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehet?vé teszik, hogy bizonyos befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységeit (2012. november 13?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?35/11, EU:C:2012:707, 91. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitelére és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal szerzett részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a t?ke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2012. november 13?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?35/11, EU:C:2012:707, 92. pont).

34 A Bíróság kimondta, hogy a harmadik államból származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozó összefüggésben valamely nemzeti jogszabály céljának vizsgálata elegend? annak megállapításához, hogy az ilyen osztalék adójogi bánásmódja a Szerződés t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e (lásd ebben az értelemben: 2014. április 10?i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C?190/12, EU:C:2014:249, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E tekintetben a Bíróság kifejtette, hogy az EUMSZ 63. cikkre tekintettel kell értékelni az osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó olyan nemzeti jogszabályt, amely nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra. Következésképpen a valamely tagállamban letelepedett társaság a harmadik államban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedésének mértékétől függetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az ilyen jogszabály jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (lásd ebben az értelemben: 2014. április 10-ii *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A jelen ügyben a CIRC 46. cikke értelmében a Portugália területén székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságok levonhatják adóalapjukból az osztalékot, amennyiben az osztalékfizető társaság székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja e területen található, és e társaságot ezenkívül társasági adó terheli mentesség nélkül.

37 A CIRC 46. cikkének (1) bekezdése értelmében e levonás teljes, amennyiben a kedvezményezett vállalkozás nem tartozik az e törvénykönyv 6. cikke szerinti adójogi átláthatósági rendszer alá, és a nyereséget kifizető társaság tőkéjében legalább 10%-os vagy legalább 20 000 000 euró szerzési értékű közvetlen részesedéssel rendelkezik, és a nyereség kifizetését megelőző év folyamán megszakítás nélkül rendelkezett azzal, vagy amennyiben ez az időszak rövidebb, az említett időszak kitöltéséhez szükséges idő alatt a részesedést fenntartja.

38 Amennyiben az CIRC 46. cikkének (1) bekezdésében előírt, az adójogi átláthatósággal és az osztalékfizető társaság tőkéjében való részesedés fenntartásával kapcsolatban előírt feltételek nem teljesülnek, az osztalékban részesülő társaság a CIRC 46. cikkének (8) bekezdése értelmében csupán az adóköteles nyereség részét képező jövedelmek 50%-ából történő levonásra jogosult.

39 Egy ilyen szabályozás, amely a részleges levonást illetően nem ír elő semmilyen, az osztalékfizető társaságban fennálló részesedésekre vonatkozó küszöbértéket, és amely a teljes levonáshoz való jogosultsághoz egyetlen, az osztalékfizető társaság tőkéjében fennálló 10%-os részesedésnek vagy 20 000 000 euró szerzési értékű részesedésnek megfelelő küszöbértéket állapít meg, alkalmazandó mind a belföldi illetőségű társaság által olyan részesedés alapján kapott osztalékokra, amely lehetővé teszi, hogy e társaság bizonyos befolyást gyakoroljon az osztalékfizető társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységeit, mind pedig az ilyen befolyást nem biztosító részesedés alapján kapott osztalékokra.

40 Különösen a teljes levonásra jogosító feltételeket illetően a Bíróság kimondta, hogy egy 10%-os küszöbérték kétségtelenül lehetővé teszi azt, hogy a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési cézzal eszközölt befektetéseket kizárjanak az adókedvezmény alkalmazási köréből, önmagában egy ilyen küszöbérték következtében azonban a levonás nem kizárólag a valamely társaság döntéseire való bizonyos befolyás gyakorlását, valamint a társaság tevékenységeinek meghatározását lehetővé tévő részesedések esetén válik alkalmazhatóvá (2014. szeptember 11-ii *Kronos International* ítélet, C-47/12, EU:C:2014:2200, 34. és 35. pont). A Bíróság ugyanis megállapította, hogy az ilyen mértékű részesedés nem jelenti szükségképpen azt, hogy e részesedés jogosultja bizonyos befolyást gyakorol azon társaság döntéseire, amelynek részvényese (lásd ebben az értelemben: 2013. október 3-ii *Itelcar* ítélet, C-282/12, EU:C:2013:629, 22. pont; 2014. szeptember 11-ii *Kronos International* ítélet, C-47/12, EU:C:2014:2200, 35. pont).

41 Mivel az alapügyben szóban forgó jogszabály célja nem az, hogy kizárólag azokra a helyzetekre alkalmazzák, amikor az osztalékban részesülő társaság meghatározó befolyást

gyakorol az osztalékfizet? társaságra, meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet a t?ke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik.

42 Arra is rá kell mutatni, hogy mivel a harmadik államokban történ? letelepedés szabadsága nem tartozik a Szerz?dés hatálya alá, fontos elkerülni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének értelmezése az e harmadik államokkal fennálló kapcsolatokat illet?en lehet?vé tegye az olyan gazdasági szerepl?k számára, akik nem tartoznak a letelepedés szabadságának területi hatálya alá, hogy e szabadságból el?nyt kovácsoljanak (2014. szeptember 11?i Kronos International ítélet, C?47/12, EU:C:2014:2200, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. április 10?i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C?190/12, EU:C:2014:249, 31. pont).

43 Márpedig e veszély az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem áll fenn, mivel az érintett szabályozás nem arra vonatkozik, hogy milyen feltételekkel juthat valamely harmadik állam piacára egy Portugáliában illet?séggel rendelkező társaság, illetve valamely tagállam piacára egy harmadik állambeli társaság, hanem kizárólag arra vonatkozik, hogy milyen adójogi bánásmódot kell alkalmazni azon osztalékok esetében, amelyek az osztalékban részesül? társaság által az osztalékfizet? társaságba való befektetésekb?l erednek.

44 Következésképpen az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben egy Portugáliában letelepedett társaság, amely Tunéziában, illetve Libanonban letelepedett társaságoktól kap osztalékot, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre az ezen osztalékok esetében e tagállamban egy olyan szabályozás alapján alkalmazott adójogi bánásmód vitatása érdekében, amelynek nem célja, hogy kizárólag olyan helyzetekre alkalmazzák, amelyekben az osztalékban részesül? társaság meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizet? társaságra.

A t?ke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

45 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy visszatartsák a külföldi illet?ség?eket attól, hogy valamely tagállamban befektetéseket hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illet?ségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre befektetéseket (2011. február 10?i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C?436/08 és C?437/08, EU:C:2011:61, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Azon kérdést illet?en, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabály a t?kemozgás korlátozásának min?sül?e, rá kell mutatni arra – amint a jelen ítélet 36–38. pontja kifejtette –, hogy amennyiben valamely portugál területen székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság osztalékot kap egy e területen székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságtól, és az osztalékfizet? társaságot ezenkívül társasági adó terheli mentesség nélkül, az osztalékban részesül? társaság ezen osztalékot levonhatja az adóalapjából. E levonás lehet teljes vagy részleges, attól függ?en, hogy teljesülnek?e a CIRC 46. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában el?írt feltételek, vagy sem. Ezenkívül a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése értelmében a 46. cikk (1) bekezdése szerinti leírás 50%-kal csökken, ha a jövedelmek ténylegesen nem adózott nyereségb?l származnak.

47 Ezzel szemben a portugál területen székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságok, amennyiben harmadik államban, mint például a Tunéziai Köztársaságban vagy a Libanoni Köztársaságban székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaságoktól kapnak osztalékot, a kapott osztalékok tekintetében a törvényes mérték? IRC?nek vannak alávetve.

48 A belföldi illetőségű társaság által kapott osztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése megvalósul akkor, ha az osztalékfizető társaság Portugáliában van letelepedve, miközben nem valósul meg akkor, ha e társaság harmadik államban, mint például a Tunéziai Köztársaságban vagy a Libanoni Köztársaságban van letelepedve.

49 E tekintetben nem vitatott, hogy a Portugália–Tunézia-egyezmény nem elzi meg az ilyen kedvezőtlen bánásmódot. E megállapodás ugyanis csak arra irányul, hogy enyhítse a kettős adóztatás hatásait az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaság vonatkozásában az osztalékfizető társaság illetősége szerinti államban az osztalék után beszedett adóra tekintettel. Ezen egyezmény nem vezet be az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának megelőzésére irányuló olyan rendszert, amely az osztalékban részesülő társaság számára abból eredne, hogy az osztalékfizető társaság adót fizet azon nyereségek után, amelyekből az osztalékot fizeti. A Portugál Köztársaság és a Libanoni Köztársaság között viszont a kettős adóztatás elkerülése érdekében nem kötöttek semmilyen egyezményt.

50 Ezen eltérő bánásmód visszatárhathja a Portugáliában illetőséggel rendelkező társaságokat attól, hogy harmadik államokban, mint például a Tunéziai Köztársaságban vagy a Libanoni Köztársaságban letelepedett társaságokba fektessék be tőkéjüket. Ugyanis, mivel a harmadik államokból származó tőkevédelmek adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a Portugáliában letelepedett társaságok által fizetett osztalék, a harmadik államokban letelepedett társaságok részvényei kevésbé vonzóak a Portugáliában illetőséggel rendelkező befektetők számára, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C/446/04, EU:C:2006:774, 64. pont; 2011. február 10-ii Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C/436/08 és C/437/08, EU:C:2011:61, 80. pont).

51 Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az osztalékot az adóalapjából akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság harmadik államban rendelkezik illetőséggel, a tagállamok és harmadik államok közötti tőkemozgás korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 63. cikk f) szabály szerint tilt.

Igazolás fennállásáról

52 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk ugyanakkor nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek különbséget tesznek azon adózók között, akik lakóhelyük vagy tőkebefektetésük helye alapján nincsenek ugyanolyan helyzetben.

53 E rendelkezést mint a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérést szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhelyük vagy a tőkebefektetésük állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel. Ugyanis magát az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést korlátozza az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése, amely szerint az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2014. április 10-ii Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C/190/12, EU:C:2014:249, 55. és 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54 Ennélfogva az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő

bánásmódot meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd: 2012. május 10-ii Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó adószabályra tekintettel a harmadik államból származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (lásd ebben az értelemben: 2011. február 10-ii Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 A korlátozást ezért csak közérdeken alapuló nyomós indok igazolhatja. Ezenkívül ebben az esetben az is szükséges, hogy a korlátozás alkalmas legyen az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2015. december 17-ii Timac Agro Deutschland ítélet, C-388/14, EU:C:2015:829, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

57 E tekintetben a portugál és a svéd kormány azzal érvel, hogy az ilyen korlátozást igazolja az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának, valamint az adócsalás megelőzésének szükségessége. Ugyanis a portugál adóhatóságok azon lehetősége, hogy megkapják az ahhoz szükséges információkat, hogy megbizonyosodhassanak arról, hogy a szóban forgó adókedvezményben való részesüléshez megkövetelt feltételek teljesülnek, korlátozott, mivel egyrészt a Portugál Köztársaság, másrészt pedig a Tunéziai Köztársaság, illetve a Libanoni Köztársaság között nincsen olyan közigazgatási együttműködési keret, mint amelyet az alapügyben szóban forgó tényállás megvalósulásakor hatályban lévő 77/799 irányelv a tagállamok között bevezetett. A Portugália–Tunézia-egyezményben szereplő információcserére vonatkozó záradék nem kötelező, és ilyen típusú egyezményt a Portugál Köztársaság és a Libanoni Köztársaság között nem kötöttek.

58 Az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy közérdeken alapuló olyan nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását, mind az adócsalás elleni küzdelem (lásd különösen: 2007. október 11-ii ELISA-ítélet, C-451/05, EU:C:2007:594, 81. pont), mind pedig az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége (lásd különösen: 2007. december 18-ii A-ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 55. pont; 2012. július 5-ii SIAT-ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

59 Először is az adócsalás megelőzésének szükségességére vonatkozó érveket illetően az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a szabad tőke mozgást korlátozó nemzeti intézkedést akkor igazolhatja egy ilyen közérdeken alapuló nyomós indok, ha az említett intézkedés kifejezetten olyan egyértelműen mesterséges konstrukciókra vonatkozik, amelyek nélkülözik a valós gazdasági tartalmat, és amelyek egyedüli célja a belföldön folytatott tevékenységől származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszása vagy adókedvezmény megszerzése (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-ii Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 89. pont; 2013. október 3-ii Itelcar-ítélet, C-282/12, EU:C:2013:629, 34. pont, valamint az ott

hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Ebben az összefüggésben kizárólag az a körülmény, hogy az osztalékfizető társaság harmadik államban található, nem alapozhat meg adócsalásra vonatkozó általános vélelmet, és nem igazolhatja a Szerződésben biztosított valamely alapvető szabadság gyakorlását sértő intézkedést (lásd analógia útján: 2012. július 19-i A ítélet, C-48/11, EU:C:2012:485, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó adójogszabály általánosságban zárja ki az osztalékok gazdasági kettős adóztatása elkerülésének vagy enyhítésének lehetőségét akkor, ha ezen osztalékot harmadik államban letelepedett társaság fizeti, anélkül hogy konkrétan arra irányulna, hogy megelőzze a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, egyértelműen mesterséges konstrukciók létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek célja az általában fizetendő adó kijátszása vagy adókedvezmény megszerzése.

62 E körülmények között a tényleges szabad mozgásának korlátozását nem igazolhatják az adócsalás és az adóelkerülés megelőzésének szükségességével kapcsolatos indokok.

63 Másodszor az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességét illetően rá kell mutatni arra, hogy a tagállamok és harmadik államok közötti mozgások az Unión belül hatályban lévő jogi keretből eltérő jogi keretbe illeszkednek, és hogy a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 363., 129. o.) módosított, az alapügyben szóban forgó tényállás megvalósulásakor hatályban lévő 77/799 irányelv által, valamint az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799 irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.) által létrehozott, a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttműködési keret nem érvényesül ez utóbbiak és valamely harmadik állam illetékes hatóságai között akkor, ha az adott harmadik állam semmilyen kölcsönös segítségnyújtási kötelezettséget nem vállalt (2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 65. és 66. pont).

64 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy következésképpen, amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállami szabály szerint jogszerűen megtagadhatja e kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik állam információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul ezen információknak az említett harmadik államtól való beszerzése (2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

65 A jelen ügyben a CIRC 46. cikke (1) bekezdésének a) pontjából kitűnik, hogy amikor mind az osztalékfizető társaság, mind pedig az osztalékban részesülő társaság Portugáliában rendelkezik illetéssel, akkor lehet teljes mértékben levonni az osztalékot az adóalapból, ha az osztalékfizető társaság a társasági adó vagy a CIRC 7. cikkében említett adó hatálya alá tartozik. A CIRC 46. cikkének (8) bekezdése értelmében a részleges levonás kedvezményében való részesüléshez is teljesülnie kell annak a feltételnek, hogy az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik, amennyiben a CIRC 46. cikke (1) bekezdésének b) és c) pontjában foglalt, az osztalékban részesülő társaságra vonatkozó feltételek nem teljesülnek.

66 Ennélfogva megállapítható, hogy a CIRC 46. cikkének (1), illetve (8) bekezdésében foglalt teljes vagy részleges levonás lehetősége attól a feltételtől függ, hogy az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik, és az adóhatóságnak meg kell tudnia vizsgálni, hogy e feltétel teljesült-e.

67 E tekintetben a Portugália–Tunézia-egyezmény az „Információcsere” című 25. cikkében

többek között kimondja, hogy a szerződő államok illetékes hatóságai megadják egymás számára azt a tájékoztatást, amely az ezen egyezmény rendelkezéseinek vagy a szerződő államoknak az említett egyezményben hivatkozott adókra vonatkozó belső jogi rendelkezéseinek az alkalmazásához szükséges, amely adók között szerepel az IRC is.

68 A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy a Portugália–Tunéziai egyezményből eredő kötelezettségek alkalmasak-e arra, hogy lehetővé tegyék a portugál adóhatóságok számára azt, hogy a Tunéziai Köztársaságtól megszerezzék azon információkat, amelyek alapján meg tudják vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik. Igenlő válasz esetén a CIRC 46. cikkének (1), illetve (8) bekezdésében foglalt teljes vagy részleges levonás lehetőségének megtagadásából eredő korlátozást nem igazolhatja az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége.

69 Mivel, amint a kérdést elterjesztő bíróság kifejtette, a Portugál Köztársaság és a Libanoni Köztársaság között nem kötöttek semmilyen kölcsönös segítségnyújtási egyezményt, a CIRC 46. cikkének (1), illetve (8) bekezdésében foglalt teljes vagy részleges levonás lehetőségének megtagadását igazolhatja az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége, amennyiben lehetetlennek bizonyul azon információknak a Libanoni Köztársaságtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik.

70 Rá kell mutatni azonban arra is, hogy a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése értelmében az e törvénykönyv 46. cikkének (1) bekezdése szerinti levonás 50%-kal csökken, amennyiben a jövedelmek ténylegesen nem adózott nyereségből származnak, kivéve ha a kedvezményezett holdingtársaság.

71 A nemzeti jog értelmezésére egyedül hatáskörrel rendelkező, kérdést elterjesztő bíróság feladata annak eldöntése, hogy e rendelkezés alkalmazható-e olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizető társaság az illetéke szerinti államban az adó hatálya alá tartozik-e. Igenlő válasz esetén az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokra nem lehet hivatkozni a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti részleges levonás lehetőségének megtagadásából eredő korlátozás igazolása érdekében a Tunéziából vagy Libanonból származó osztalékokat illetően.

72 A fenti megfontolások összességére tekintettel a tizenegyedik és a tizenkettedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy:

- egy Portugáliában letelepedett társaság, amely Tunéziában, illetve Libanonban letelepedett társaságoktól kap osztalékot, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre az ezen osztalékok esetében e tagállamban egy olyan szabályozás alapján alkalmazott adójogi bánásmód vitatása érdekében, amelynek nem célja, hogy kizárólag olyan helyzetekre alkalmazzák, amelyekben az osztalékban részesülő társaság meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra;
- az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja a kapott osztalékot az adóalapjából akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetéssel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság harmadik államban rendelkezik illetéssel, a tagállamok és harmadik államok közötti tőkemozgás korlátozásának minősül, amelyet az EUMSZ 63. cikk f) szabály szerint tilt;
- a CIRC 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az adóalapból

való teljes vagy részleges levonása lehet?ségének megtagadását igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesül? társaság illet?sege szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak az osztalékfizet? társaság illet?sege szerinti harmadik államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint ez utóbbi társaság az adó hatálya alá tartozik;

– a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti részleges levonás lehet?ségének megtagadását nem igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizet? társaság az illet?sege szerinti államban az adó hatálya alá tartozik?e, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell eldöntenie.

Az EUMSZ 64. cikk értelmezésér?

73 Az együttesen megvizsgálandó tizenharmadik és tizennegyedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás, amennyiben az a t?kemozgásoknak az EUMSZ 63. cikk szerint f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül, engedélyezett?e mint az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében vett, 1993. december 31?én hatályban lév? korlátozás.

74 Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31?én hatályban lév? korlátozásoknak a harmadik országokra történ? alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan t?kemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok t?kepiacokra történ? bevezetésével függ össze.

75 Habár a Szerz?dés nem határozza meg a „közvetlen befektetés” fogalmát, e fogalom meghatározást nyer a Szerz?dés 67. cikke (az Amszterdami Szerz?dés által hatályon kívül helyezett cikk) végrehajtásáról szóló, 1988. június 24?i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelv? különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletét képez? t?kemozgások nomenklatúrájában. A „közvetlen befektetéseknek” az említett nomenklatúra I. részében szerepl? felsorolásából és az arra vonatkozó magyarázó megjegyzésekb?l kit?nik, hogy e fogalomba minden olyan, természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetés beletartozik, amely a t?két biztosító személy és azon vállalkozás közötti tartós és közvetlen kapcsolatok létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e t?két gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják (2007. május 24?i Holböck?ítélet, C?157/05, EU:C:2007:297, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ami a részvénytársaság formájában létrehozott, új vagy meglév? vállalkozásokban való részesedéseket illeti, amint azt a jelen ítélet el?bbi pontjában említett magyarázó megjegyzések is meger?sítik, a tartós gazdasági kapcsolatok létrehozásának, illetve fenntartásának célja feltételezi, hogy a részvényes tulajdonában álló részvények – a részvénytársaságokra vonatkozó nemzeti jogszabályok rendelkezései alapján vagy más módon – biztosítják számára annak lehet?ségét, hogy ténylegesen részt vegyen e társaság irányításában vagy ellen?rzésében (2007. május 24?i Holböck?ítélet, C?157/05, EU:C:2007:297, 33. és 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

77 Az ítélkezési gyakorlat szerint az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében vett, a letelepedéssel, illetve a közvetlen befektetésekkel összefügg? t?kemozgások korlátozása

nemcsak azon nemzeti intézkedéseket foglalja magában, amelyek a harmadik államokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásokra történő alkalmazásuk folytán korlátozzák a letelepedést, illetve a befektetéseket, hanem azokat is, amelyek az azokból származó osztalék kifizetését korlátozzák (2012. november 13-ai Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 103. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

78 Ebből következően az EK 64. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik a tőke szabad mozgásának olyan korlátozása, mint amilyen a külföldről származó osztalékkal szemben alkalmazott hátrányosabb adójogi bánásmód, amennyiben az a részvényes és az érintett társaság közötti tartós és közvetlen gazdasági kapcsolatok létrehozása vagy fenntartása érdekében szerzett olyan részesedéseket érinti, amelyek biztosítják a részvényes számára, hogy ténylegesen részt vegyen e társaság irányításában vagy ellenőrzésében (2006. december 12-ai Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 185. pont; 2007. május 24-ai Holböck-ítélet, C-157/05, EU:C:2007:297, 37. pont).

79 A jelen esetben az alapügy egyrészt a Ciments de Gabès által azon részesedésekkel kapcsolatban fizetett osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozik, amely részesedések az osztalékfizető társaság tőkéjének 98,72%-át teszik ki. Az ilyen részesedés lehetővé teszi azt, hogy a részvényes ténylegesen részt vegyen az osztalékfizető társaság irányításában, illetve ellenőrzésében, és ennél fogva közvetlen befektetésnek tekinthető.

80 Másrészt az alapügy a Ciments de Sibline által fizetett osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozik, amely társaság tőkéjének 28,64%-a az osztalékban részesülő társaság közvetlen tulajdonában van. Az ilyen részesedés is lehetővé teheti – amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia –, hogy a részvényes ténylegesen részt vegyen az osztalékfizető társaság irányításában, illetve ellenőrzésében, és ennél fogva közvetlen befektetésnek tekinthető.

81 Az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az „1993. december 31-én hatályban lévő korlátozás” fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett időpont óta folyamatosan a részét képezi. Amennyiben ugyanis ez másképp lenne, a tagállamok bármikor ismét bevezethetnék azokat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások tekintetében elfogadott korlátozásokat, amelyek 1993. december 31-én a nemzeti jogrendben hatályban voltak, de amelyeket később nem tartottak fenn (2007. december 18-ai A-ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 48. pont).

82 Az ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy bár főszabály szerint a nemzeti bíróság feladata a valamely uniós jogi aktus által rögzített időpontban hatályban lévő jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság feladata az olyan uniós jogi fogalom értelmezési szempontjainak meghatározása, amely referenciaként szolgál az uniós jogban előírt eltérést engedő rendszernek a rögzített időpontban „hatályban lévő” nemzeti jogszabályra való alkalmazása során (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ai Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 191. pont; 2014. április 10-ai Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 47. pont).

83 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság konkrétan a tizennegyedik kérdésében arra keres választ, hogy milyen hatással járt a szerződéses jellegű befektetésekre vonatkozó adókedvezményeknek az EBF 41. cikke (5) bekezdése b) pontjában előírt szabályozásának, valamint a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékok tekintetében az EBF 42. cikkében előírt szabályozásnak a 1993. december 31-ét követően történő bevezetése.

84 Márpedig, mivel e két szabályozás elfogadása nem módosította a Tunéziából és Libanonból

származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozó jogi keretet, elfogadásuk nem érintette azt, hogy hatályban lévő korlátozásnak minősül az, hogy az e harmadik államokban letelepedett társaságok által fizetett osztalék ki van zárva az adóalapból való teljes vagy részleges levonás lehetőségéből (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-ai A ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 51. pont).

85 Mindazonáltal meg kell vizsgálni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás és az EK–Libanon-megállapodás megkötése milyen hatással járt az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében a Portugál Köztársaságnak biztosított lehetőségre.

86 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése lehetővé teszi, hogy valamely tagállam a harmadik államokkal fenntartott kapcsolataiban továbbra is alkalmazhassa az e rendelkezés tárgyi hatálya alá tartozó, a tőke szabad mozgását érintő korlátozásokat, még akkor is, ha azok ellentétesek a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében rögzített elvével, feltéve hogy azok már 1993. december 31-én hatályban voltak (2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 187. pont; 2007. május 24-ii Holböck ítélet, C-157/05, EU:C:2007:297, 39. pont).

87 A tagállam e lehetőségéről lemond akkor, ha hatályon kívül helyezi az érintett korlátozás alapjául szolgáló rendelkezéseket. Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése ugyanis nem érinti azokat a rendelkezéseket, amelyek – bár lényegükben megegyeznek valamely, 1993. december 31-én hatályban lévő jogszabállyal – a tőke szabad mozgására vonatkozó olyan akadályt vezettek be újból, amely a korábbi jogszabály hatályon kívül helyezését követően már nem létezett (lásd ebben az értelemben: 2007. december 18-ii A ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 49. pont).

88 A tagállam e lehetőségéről akkor is lemond, ha olyan rendelkezéseket fogad el, amelyek módosítják a korábbi jogszabály alapjául szolgáló logikát. E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak értékelése során, vajon a tagállam hivatkozhatja-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére, a korlátozásnak minősülő jogi aktus formájára vonatkozó szempontok másodlagosak az e korlátozás lényegére vonatkozó szempontokhoz képest. Egy 1993. december 31-ét követően elfogadott nemzeti intézkedés ugyanis kizárólag emiatt nem zárható ki automatikusan az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének eltérést engedő rendszeréből. E rendszer ugyanis magában foglalja az olyan rendelkezéseket, amelyek a lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi szabályozással, vagy amelyek pusztán a korábbi szabályozásban meglévő, a közösségi jogok és szabadságok gyakorlására vonatkozó akadályokat csökkentik vagy számolják fel, ugyanakkor nem foglalja magában azokat a rendelkezéseket, amelyek a korábban hatályban lévő jogétől eltérő logikán alapulnak, és új eljárásokat vezetnek be (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 192. pont; 2007. május 24-ii Holböck ítélet, C-157/05, EU:C:2007:297, 41. pont).

89 Márpedig e körülmények között meg kell állapítani, hogy a tagállam lemond az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt lehetőségéről akkor is, ha – anélkül, hogy formálisan hatályon kívül helyezné vagy módosítaná a hatályban lévő szabályozást – olyan nemzetközi megállapodást, például társulási megállapodást köt, amely az egyik közvetlen hatállyal bíró rendelkezésében elírja az ezen 64. cikk (1) bekezdésében említett valamely tőkekategória liberalizációját. A jogi keret e módosítását az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére való hivatkozás lehetőségére gyakorolt hatásaira tekintettel következképpen úgy kell tekinteni, mint egy olyan új jogszabály bevezetését, amely a hatályban lévő jogszabályétól eltérő logikán alapul.

90 A t?kemozgás valamely nemzetközi megállapodásban el?írt liberalizációját ugyanis teljesen megfosztaná hatékony érvényesülését?l az, ha azokban az esetekben, amikor e megállapodással ellentétesnek bizonyul valamely tagállami szabályozás, a tagállam az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében továbbra is alkalmazhatná e szabályozást.

91 Ennélfogva értelmezni kell az EK–Tunézia?megállapodást és az EK–Libanon?megállapodást annak meghatározása érdekében, hogy e megállapodások a közvetlen hatállyal bíró rendelkezéseikben el?írják?e az alapügyben szóban forgó helyzetben említett közvetlen befektetések liberalizációját.

92 A fenti megfontolásokra tekintettel a tizenharmadik és a tizennegyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

– mivel a szerz?déses jelleg? befektetésekre vonatkozó adókedvezményeknek az EBF 41. cikke (5) bekezdése b) pontjában el?írt szabályozásának, valamint a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet?Timorból származó osztalékok tekintetében az EBF 42. cikkében el?írt szabályozásnak az elfogadása nem módosította a Tunéziából és Libanonból származó osztalékok esetében alkalmazott bánásmódra vonatkozó jogi keretet, az említett szabályozások elfogadása nem érintette azt, hogy hatályban lév? korlátozásnak min?sül az, hogy az e harmadik államokban letelepedett társaságok által fizetett osztalék ki van zárva a teljes vagy részleges levonás lehet?ségéb?l;

– a tagállam lemond az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt lehet?ségr?l akkor, ha – anélkül, hogy formálisan hatályon kívül helyezné vagy módosítaná a hatályban lév? szabályozást – olyan nemzetközi megállapodást, például társulási megállapodást köt, amely az egyik közvetlen hatállyal bíró rendelkezésében el?írja az említett 64. cikk (1) bekezdésében foglalt valamely t?kekategória liberalizációját; a jogi keret e módosítását az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére való hivatkozás lehet?ségére gyakorolt hatásaira tekintettel következképpen úgy kell tekinteni, mint egy olyan új szabályozás bevezetését, amely a hatályban lév? szabályozásától eltér? logikán alapul.

Az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás értelmezésér?l

93 Az els?-tizedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás rendelkezéseit úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan nemzeti szabályozás, miszerint a Portugáliában illet?séggel rendelke? társaság levonhatja adóalapjából az ugyanezen tagállamban illet?séggel rendelke? társaságtól kapott osztalékot, azonban nem vonhatja le a Tunéziában vagy Libanonban illet?séggel rendelke? társaságtól kapott osztalékot.

94 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely nemzetközi szerz?dést nem kizárólag a szövege szerint kell értelmezni, hanem célkit?zései fényében is. A szerz?dések jogáról szóló, 1969. május 23?i Bécsi Egyezmény (az Egyesült Nemzetek Szerz?déseinek Tára, 1155. kötet, 331. o.; Magyarországon kihirdette az 1987. évi 12. törvényerej? rendelet) 31. cikke e tekintetben kimondja, hogy a szerz?dést jóhiszem?en, kifejezéseinek szövegösszefüggésükben szokásos értelme szerint, valamint tárgya és célja figyelembevételével kell értelmezni (lásd ebben az értelemben különösen: 2010. február 25?i Brita?ítélet, C?386/08, EU:C:2010:91, 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

95 Valamely megállapodás rendelkezéseinek a felek jogrendjében kifejtett közvetlen hatályának kérdését illet?en a Bíróság kimondta, hogy amikor e kérdést a szóban forgó

megállapodás nem szabályozza, a Bíróság feladata, hogy erről döntsön, ahogyan bármely más, a megállapodások Unión belüli alkalmazásával kapcsolatos értelmezési kérdésről is (2006. december 14-ii Gattoussi-ítélet, C-97/05, EU:C:2006:780, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Erről van szó mind az EK–Tunézia-megállapodás, mind pedig az EK–Libanon-megállapodás esetében is.

96 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy, az Unió által harmadik államokkal kötött megállapodás valamely rendelkezését közvetlenül alkalmazandónak kell tekinteni, amikor – e megállapodás szövegére, valamint céljára és jellegére tekintettel – világos és pontosan meghatározott kötelezettséget tartalmaz, amelynek végrehajtása vagy hatálya semmilyen későbbi aktusnak nincs alárendelve (lásd ebben az értelemben különösen: 2001. szeptember 27-ii Gloszczuk-ítélet, C-63/99, EU:C:2001:488, 30. pont; 2003. május 8-ii Wählergruppe Gemeinsam ítélet, C-171/01, EU:C:2003:260, 54. pont; 2005. április 12-ii Simutenkov-ítélet, C-265/03, EU:C:2005:213, 21. pont; 2006. december 14-ii Gattoussi-ítélet, C-97/05, EU:C:2006:780, 25. pont).

Az EK–Tunézia-megállapodásról

– A releváns rendelkezésekről (első és harmadik kérdés)

97 Az első és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 31. és 34. cikke közvetlen hatállyal bír-e, és hogy igenlő válasz esetén az alapügyben szóban forgó helyzet e rendelkezések hatálya alá tartozik-e.

98 Amennyiben – amint a jelen ítélet 91. pontjában kifejtésre került – az EK–Tunézia-megállapodás értelmezése lehetővé teszi annak eldöntését, hogy e megállapodás a közvetlen hatályú rendelkezéseiben előírja-e az alapügyben szóban forgó helyzetben érintett közvetlen befektetések liberalizációját, nem kell megválaszolni a kérdést előterjesztő bíróság első kérdését, amely az említett megállapodásnak a letelepedéshez való jogra és a szolgáltatásokra vonatkozó 31. cikkével kapcsolatos.

99 Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkét illetően meg kell állapítani, hogy e cikk az (1) bekezdésében világos, pontos és feltétel nélküli megfogalmazásban rögzíti a Közösség és a Tunéziai Köztársaság azon kötelezettségét, hogy a tőkemozgások mérlegében szereplő ügyletek tekintetében az említett megállapodás hatálybalépésétől kezdve biztosítsák a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott társaságokban történt közvetlen befektetésekkel kapcsolatos szabad tőkemozgást, és azt, hogy az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámolható és hazautalható legyen.

100 E rendelkezés olyan pontos eredménykötelezettséget ír elő, amelyre a jogalanyok a nemzeti bíróság előtt hivatkozhatnak, kérve, hogy e bíróság hagyja figyelmen kívül a tőke szabad mozgásának korlátozását eredményező rendelkezéseket, illetve hogy esetükben azt a szabályozást alkalmazza, amely alkalmazásának mellőzése okozza a tőke szabad mozgásának e korlátozását, anélkül hogy e tekintetben további végrehajtási intézkedések meghozatalára lenne szükség (lásd analógia útján: 2001. szeptember 27-ii Kondova-ítélet, C-235/99, EU:C:2001:489, 34. pont; 2001. szeptember 27-ii Barkoci és Malik ítélet, C-257/99, EU:C:2001:491, 34. pont).

101 Azon megállapítást, miszerint a Tunéziában megvalósított közvetlen befektetésekkel kapcsolatos szabad tőkemozgásnak az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében foglalt elve alkalmas arra, hogy közvetlenül szabályozza a magánszemélyek helyzetét, nem cáfolja e megállapodás 34. cikkének (2) bekezdése.

102 Az említett megállapodás 34. cikkének (2) bekezdését ugyanis, miszerint a felek konzultálnak egymással azzal a céllal, hogy megkönnyítsék, és amikor a szükséges feltételek teljesülnek, teljes mértékben liberalizálják a tőkemozgást a Közösség és a Tunéziai Köztársaság között, úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés az ugyanezen megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében nem említett tőkemozgások későbbi liberalizációjára vonatkozik.

103 Ezenkívül az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének közvetlen hatályára vonatkozó e megállapításnak nem mond ellent e megállapodás tárgya és célkitűzése. Hangsúlyozni kell ugyanis, hogy az említett megállapodás az 1. cikkének (1) bekezdése értelmében társulást hoz létre egyrészt a Közösség és annak tagállamai, másrészt pedig a Tunéziai Köztársaság között. Az EK–Tunézia-megállapodás célja, amely – amint e megállapodás 1. cikkének (2) bekezdéséből következik – többek között az, hogy megállapítsa a tőkemozgások fokozatos liberalizációjának feltételeit, megerősíti azt az értelmezést, miszerint egyrészt az e megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében említett tőkemozgások az említett megállapodás hatálybalépésétől kezdve liberalizálva vannak, másrészt pedig a többi tőkemozgást az említett megállapodás 34. cikkének (2) bekezdése értelmében fokozatosan liberalizálják majd.

104 E körülmények között meg kell állapítani, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdése közvetlen hatállyal bír, és arra magánszemélyek bíróság előtt hivatkozhatnak.

105 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik-e.

106 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdése szerint e rendelkezés a tőkemozgások mérlegében szereplő ügyletekkel kapcsolatos, és a Tunéziában a hatályos jogszabályokkal összhangban létrehozott társaságokban történt közvetlen befektetésekre, továbbá az ilyen befektetések, valamint az azokból származó minden nyereség felszámolhatóságára és hazautalhatóságára vonatkozik.

107 Márpedig egy Portugáliában illetésséggel rendelkező társaság által Tunéziában illetésséggel rendelkező társaságtól azért kapott osztalék, mert az előbbi társaság az osztalékfizető társaság tőkéjében 98,72%-os részesedéssel rendelkezik, az említett rendelkezés hatálya alá tartozik. Ugyanis, amint a jelen ítélet 79. pontjában megállapításra került, az ilyen részesedés közvetlen befektetésnek tekinthető, és az e részesedéssel összefüggő osztalékfizetés az ilyen befektetésből származó „nyereség hazautalásának” fogalmába tartozik.

108 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzet az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

109 A fenti megfontolásokra tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés közvetlen hatállyal bír, és arra hivatkozni lehet olyan helyzetben, mint amelyről az alapügyben szó van, amelyben egy Portugáliában illetésséggel rendelkező társaság Tunéziában illetésséggel rendelkező társaságtól osztalékot kap az osztalékfizető társaságban megvalósított közvetlen befektetése miatt, annak érdekében, hogy vitassa az ezen osztalék esetében Portugáliában alkalmazott adójogi bánásmódot.

110 A jelen ítélet 98. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

– Az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének hatályáról (negyedik–hatodik kérdés)

111 Az együttesen megvizsgálandó negyedik–hatodik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkével együttesen értelmezett 34. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja a kapott osztalékot az adóalapjából akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetéssel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Tunéziában rendelkezik illetéssel.

112 Amint a jelen ítélet 48. pontjában megállapításra került, az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében a belföldi illetéssé a társaság által kapott osztalék gazdasági kettős adóztatását elkerülik, illetve enyhítik akkor, ha az osztalékfizető társaság Portugáliában van letelepedve, miközben erre nem kerül sor akkor, ha az osztalékfizető társaság Tunéziában van letelepedve.

113 Ezen eltérő bánásmód visszatárhathatja a Portugáliában illetéssel rendelkező társaságokat attól, hogy Tunéziában letelepedett társaságokban valóítsanak meg közvetlen befektetéseket. Ugyanis, mivel az e harmadik államból származó tőkejövedelmek adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a Portugáliában letelepedett társaságok által fizetett osztalék, a Tunéziában letelepedett társaságok részvényei kevésbé vonzóak a Portugáliában illetéssel rendelkező befektetők számára, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd analógia útján: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 64. pont; 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 80. pont).

114 Az ilyen hátrányos bánásmód tehát a tőke szabad mozgásának az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében – a közvetlen befektetéseket és különösen az azokból származó nyereség hazautalását illetően – fősabály szerint tiltott korlátozásának minősül.

115 Meg kell továbbá vizsgálni azt is, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság lényegében az ötödik kérdésében kérdezi, hogy e megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben korlátozza-e az említett megállapodás 89. cikke.

116 Mindenekelőtt az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének első francia bekezdését illetően, miszerint e megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a bármelyik fél által, az erre a félre kötelező nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójellegű kedvezmények kiterjesztését, elegendő rámutatni arra, hogy a jelen ítélet fenti pontjaiban megállapított korlátozás tilalma magából az EK–Tunézia-megállapodásból ered, nem pedig a valamely más nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott kedvezmények kiterjesztéséből fakad. Ezenkívül, amint arra a főtanácsnok az indítványának 87. pontjában rámutatott, a SECIL nem olyan kedvezményben kíván részesülni, amelyet a Portugál Köztársaság valamely más nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújt.

117 Ezt követően az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének második francia bekezdését illetően, amely szerint a megállapodás nem eredményezheti az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozását, meg kell állapítani, hogy annak érdekében, hogy az

EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdése megvizsgálja a hatékony érvényesülését, e megállapodás 89. cikkének második francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azon intézkedések esnek e rendelkezés hatálya alá, amelyek kifejezetten az adócsalás vagy az adókijátszás megelőzésére irányulnak.

118 Márpedig, amint a jelen ítélet 61. pontjában kifejtésre került, az alapügyben szóban forgó adószabályozás általánosságban zárja ki az osztalékok gazdasági kettős adóztatása elkerülésében vagy enyhítésében álló adókedvezményben való részesülés lehetőségét akkor, ha ezen osztalékot többek között Tunéziában letelepedett társaság fizeti, anélkül hogy konkrétan arra irányulna, hogy megelőzze a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, egyértelműen mesterséges konstrukciók létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek célja az általában fizetendő adó kijátszása vagy adókedvezmény megszerzése.

119 Mivel – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel – az alapügyben szóban forgó szabályozás nem tartozik az adócsalás vagy az adókijátszás elkerülését célzó intézkedések közé, az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének második francia bekezdésében említett eset körébe.

120 Végül az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének harmadik francia bekezdése kimondja, hogy e megállapodás nem akadályozhatja egyik felet sem azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben. Márpedig e tekintetben elegendő rámutatni arra, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás nem az adózó lakóhelye, azaz az osztalékban részesülő társaság székhelye alapján tesz különbséget, hanem az osztalékfizető társaság székhelye alapján, tehát azon hely alapján, ahol az adózó a tőkéjét befektette. Következésképpen az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikkének harmadik francia bekezdésében említett eset körébe sem.

121 Ennélfogva az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza e megállapodás 89. cikke.

122 Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az érintett osztalékok esetében alkalmazott megszorító bánásmódot mindazonáltal igazolhatja-e az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségessége, különösen mivel a Portugál Köztársaság és a Tunéziai Köztársaság között nincsen olyan közigazgatási együttműködési keret, mint amelyet az alapügyben szóban forgó tényállás megvalósulásakor hatályban lévő 77/799 irányelv a tagállamok között bevezetett.

123 Annak eldöntéséhez, hogy az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességével kapcsolatos közérdeken alapuló nyomós indok igazolhatja-e az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében biztosított szabad tőkemozgás korlátozását, a jelen ítélet 94. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően e megállapodást annak céljára és összefüggéseire tekintettel kell elemezni.

124 Az egyrészt a Közösség és azok tagállamai, és másrészt a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló EK–Tunézia-megállapodás az 1. cikke értelmében különösen arra irányul, hogy erősítse a felek közötti kapcsolatokat, meghatározza az áruk, szolgáltatások és tőke kereskedelmének fokozatos liberalizálásához szükséges feltételeket, valamint elősegítse a kereskedelmet, és biztosítsa a felek közötti kiegyensúlyozott gazdasági és szociális kapcsolatok fellendülését.

125 E megállapodásnak nem az a célja, hogy egy olyan belső piacot hozzon létre, mint amelyet

az EUM-Szerződés alakított ki, sem az, hogy az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-ii megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű kiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) mintájára a lehető legteljesebben megvalósítsa az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgását oly módon, hogy az Unió területén megvalósított belső piacot kiterjessze az e megállapodásban részes államokra (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 23-ii Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélet, C-452/01, EU:C:2003:493, 29. pont).

126 Márpedig, mivel az adóellenőrzések hatékonysága megőrzésének szükségességére mint az EUM-Szerződés és az EGT-Megállapodás által biztosított szabadságok korlátozásának igazolására alkalmas közérdeken alapuló nyomós indokra hivatkozni lehet, az ilyen igazolásra való hivatkozás lehetőségét *a fortiori* az EK–Tunézia-megállapodás keretében is biztosítani kell.

127 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 125. pontjában rámutatott, az EK–Tunézia-megállapodás célkitűzésére és szövegösszefüggéseire figyelemmel kizártnak tűnik, hogy az említett megállapodásban részes felek az Unió és Tunézia közötti tőkemozgások tekintetében teljes szabadságot akartak biztosítani, miközben mind a tagállamok közötti viszonyokban, mind pedig az Unió tagállamai és az EGT-Megállapodásban részes többi állam közötti viszonyokban bizonyos korlátozások írhatók elő.

128 E körülmények között a jelen ítélet 63–68., valamint 70. és 71. pontjában elvégzett elemzés irányadó azon elemzésre, amelyet annak értékelése keretében kell elvégezni, hogy az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikke (1) bekezdésének korlátozása igazolható-e, mivel e megállapodás nem írta elő azt, hogy a Tunéziai Köztársaság köteles információkkal szolgálni a portugál hatóságok számára.

129 Ennélfogva az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

- az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetésséggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Tunéziában rendelkezik illetésséggel, a tőke szabad mozgásának az EK–Tunézia-megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében – a közvetlen befektetéseket és különösen az azokból származó nyereség hazautalását illetően – főtörvény szerint tiltott korlátozásának minősül;

- e rendelkezés hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza az EK–Tunézia-megállapodás 89. cikke;

- a CIRC 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az osztalékban részesülő társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehetőségének megtagadását igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesülő társaság illetéke szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizető társaság illetéke szerinti államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik;

- a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti ilyen részleges levonás lehetőségének megtagadását nem igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizető

társaság Tunéziában, azaz az illetéksége szerinti államban az adó hatálya alá tartozik-e, amit a kérdést elterjesztő bíróságnak kell eldöntenie.

Az EK–Libanon-megállapodásról

– Az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének közvetlen hatályáról (hetedik kérdés)

130 Hetedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke közvetlen hatállyal bír-e, és hogy az említett megállapodás 33. cikkére tekintettel arra az alapügyben hivatkozni lehet-e.

131 E tekintetben meg kell állapítani, hogy azáltal, hogy kimondja, hogy az EK–Libanon-megállapodás rendelkezései keretében, és e megállapodás 33. és 34. cikkére is figyelemmel egyfelől a Közösség, másfelől a Libanoni Köztársaság között a tőkemozgásra nem vonatkozhatnak korlátozások, és nem tehet megkülönböztetés az állampolgárság vagy állampolgáraik lakóhelye vagy a tőkebefektetés helye alapján, e megállapodás 31. cikke világos és feltétel nélküli megfogalmazásban konkrét eredménykötelezettséget ír el, amelyre a jogalanyok a bíróságok előtt hivatkozhatnak, kérve, hogy e bíróságok hagyják figyelmen kívül a korlátozást vagy hátrányos megkülönböztetést eredményező rendelkezéseket, illetve hogy esetükben azt a szabályozást alkalmazzák, amely alkalmazásának mellőzése okozza a korlátozást vagy a hátrányos megkülönböztetést, anélkül hogy e tekintetben további végrehajtási intézkedések meghozatalára lenne szükség (lásd analógia útján: 2001. szeptember 27-ii Kondova-ítélet, C-235/99, EU:C:2001:489, 34. pont; 2001. szeptember 27-ii Barkoci és Malik ítélet, C-257/99, EU:C:2001:491, 34. pont).

132 Az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkéből eredő kötelezettség terjedelmét kétségtelenül korlátozza az e megállapodás 33. cikkének (1) bekezdésében foglalt védzáradék. Egy ilyen kivétel azonban nem akadályozza azt, hogy az említett 31. cikk a magánszemélyekre olyan jogokat ruházzon, amelyeket bíróság előtt érvényesíthetnek (lásd analógia útján: 2007. december 18-ii A-ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 26. pont).

133 Azon megállapításnak, miszerint az EK–Libanon-megállapodás 31. cikke közvetlen hatállyal bír, nem mond ellent e megállapodás tárgya és célkitűzése. Hangsúlyozni kell ugyanis, hogy az EK–Libanon-megállapodás az 1. cikkének (1) bekezdése értelmében társulást hoz létre egyrészt a Közösség és annak tagállamai, másrészt pedig a Libanoni Köztársaság között. E megállapodás célja, amely – amint e megállapodás 1. cikkének (2) bekezdéséből következik – többek között az, hogy megállapítsa a tőkemozgások fokozatos liberalizációjának feltételeit, megerősíti azt az értelmezést, miszerint az említett megállapodás 33. cikkének (1) bekezdése szerinti védzáradék hatálya alá nem tartozó tőkemozgások ugyanezen megállapodás hatálybalépésétől kezdve liberalizálva vannak.

134 Az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkére az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben való hivatkozás lehetőséget illetően kétségtelenül rá kell mutatni arra, hogy e megállapodás 33. cikkének (1) bekezdése szerint e megállapodás 31. cikke nem sérti a Közösség és a Libanoni Köztársaság között az említett megállapodás hatálybalépésének időpontjában érvényes, közvetlen befektetéssel – többek között ingatlanbefektetéssel –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra való bevezetésével összefüggő, a felek között zajló tőkemozgásra vonatkozó korlátozások alkalmazását.

135 Az EK–Libanon-megállapodás 33. cikkének (1) bekezdésében foglalt védzáradék hatályát azonban korlátozza e megállapodás 33. cikkének (2) bekezdése, amely kimondja, hogy e rendelkezés nem érinti a Közösségben lakóhellyel rendelkező személyek libanoni, illetve a Libanonban lakóhellyel rendelkező személyek közösségi befektetései és az ezekből származó

haszon külföldre utalását.

136 Mivel az alapügyben szóban forgó helyzet egy Portugáliában illetésséggel rendelkező személy által Libanonban megvalósított közvetlen befektetésekből származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozik, e helyzet az EK–Libanon-megállapodás 33. cikkének (2) bekezdésében említett eset körébe tartozik. Következésképpen e megállapodás 33. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki azt, hogy a jelen ügyben hivatkozni lehessen e megállapodás 31. cikkére.

137 A fenti megfontolásokra tekintettel a hetedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkét úgy kell értelmezni, hogy:

- e rendelkezés közvetlen hatállyal bír;
- egy olyan helyzet, mint amilyenről az alapügyben szó van, amely egy Portugáliában illetésséggel rendelkező személy által Libanonban megvalósított közvetlen befektetésekből származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozik, az e megállapodás 33. cikkének (2) bekezdésében említett eset körébe tartozik; következésképpen az említett megállapodás 33. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki azt, hogy a jelen ügyben hivatkozni lehessen e megállapodás 31. cikkére.
- Az EK–Libanon-megállapodás 31. cikkének hatályáról (nyolcadik–tizedik kérdés)

138 Az együttesen megvizsgálandó nyolcadik–tizedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az EK–Libanon-megállapodás 85. cikkével együttesen értelmezett 31. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetésséggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Libanonban rendelkezik illetésséggel.

139 Amint a jelen ítélet 48. pontjában megállapításra került, az alapügyben szóban forgó szabályozás alkalmazásában a belföldi illetésségű társaság által kapott osztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése megvalósul akkor, ha az osztalékfizető társaság Portugáliában van letelepedve, miközben nem valósul meg akkor, ha az osztalékfizető társaság Libanonban van letelepedve.

140 Ezen, a tőkebefektetés helye alapján történő eltérő bánásmód visszatarthatja a Portugáliában illetésséggel rendelkező társaságokat attól, hogy Libanonban letelepedett társaságokba fektessenek be. Ugyanis, mivel az ezen harmadik államból származó tőkejövedelmek adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnek, mint a Portugáliában letelepedett társaságok által fizetett osztalék, a Libanonban letelepedett társaságok részvényei kevésbé vonzóak a Portugáliában illetésséggel rendelkező befektetők számára, mint az e tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részvényei (lásd analógia útján: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 64. pont; 2011. február 10-ii Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 80. pont).

141 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó adószabályra tekintettel a harmadik államból származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzete hasonló a belföldi származó osztalékban részesülő részvényes társaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (lásd ebben az értelemben: 2006. december 12-ii Test Claimants in the FII Group Litigation

ítélet, C?446/04, EU:C:2006:774, 62. pont; 2011. február 10?i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C?436/08 és C?437/08, EU:C:2011:61, 84. pont).

142 Következésképpen az EK–Libanon?megállapodás 31. cikke f?szabály szerint tiltja az ilyen hátrányos bánásmódot.

143 Meg kell vizsgálni továbbá, hogy – amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság a kilencedik kérdésében kérdezi – e megállapodás 31. cikkének hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben korlátozza?e az említett megállapodás 85. cikke.

144 Mindenekel?tt az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének a) pontját illet?en, amely szerint a közvetlen adózás tekintetében e megállapodás egyetlen rendelkezése sem eredményezheti a bármelyik fél által, az erre a félre kötelez? nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott adójelleg? kedvezmények kiterjesztését, elegend? rámutatni arra, hogy a jelen ítélet fenti pontjaiban megállapított korlátozás tilalma magából az EK–Libanon?megállapodásból ered, nem pedig a valamely más nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújtott kedvezmények kiterjesztéséb?l fakad. Ezenkívül, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 87. pontjában rámutatott, a SECIL nem olyan kedvezményben kíván részesülni, amelyet a Portugál Köztársaság valamely más nemzetközi megállapodás vagy megegyezés alapján nyújt.

145 Ezt követ?en az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének b) pontját illet?en, amely szerint e megállapodás nem eredményezheti az adócsalás vagy adókijátszás megelőzésére irányuló bármely intézkedés bármelyik fél általi elfogadásának vagy alkalmazásának megakadályozását, meg kell állapítani, hogy annak érdekében, hogy az említett megállapodás 31. cikke meg?rizhesse hatékony érvényesülését, ugyanezen megállapodás 85. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy azon intézkedések esnek e rendelkezés hatálya alá, amelyek kifejezetten az adócsalás vagy az adókijátszás megelőzésére irányulnak.

146 Márpedig, amint a jelen ítélet 61. pontjában kifejtésre került, az alapügyben szóban forgó adószabályozás általánosságban zárja ki az osztalékok gazdasági kett?s adóztatása elkerülésében vagy enyhítésében álló adókedvezményben való részesülés lehetőségét akkor, ha ezen osztalékot többek között Libanonban letelepedett társaság fizeti, anélkül hogy konkrétan arra irányulna, hogy megelőzze a valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, egyértelm?en mesterséges konstrukciók létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek célja az általában fizetend? adó kijátszása vagy adókedvezmény megszerzése.

147 Mivel – a kérdést el?terjeszt? bíróság által elvégzend? vizsgálatra is figyelemmel – az alapügyben szóban forgó szabályozás nem tartozik az adócsalás vagy az adókijátszás elkerülését célzó intézkedések közé, az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének b) pontjában említett eset körébe.

148 Végül az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének c) pontja kimondja, hogy e megállapodás nem akadályozhatja egyik felet sem azon joga gyakorlásában, hogy alkalmazza adójogszabályai vonatkozó rendelkezéseit azokra az adózókra, akik különösen lakóhelyük tekintetében nincsenek azonos helyzetben. Márpedig egyrészt, amint arra a jelen ítélet 120. pontja rámutatott, az alapügyben szóban forgó szabályozás az adózó lakóhelye, azaz az osztalékban részesül? társaság székhelye alapján nem tesz különbséget.

149 Másrészt kétségtelenül el kell ismerni, hogy az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének c) pontjában szerepl? „különösen” kifejezés használata miatt e rendelkezés hatálya alá tarthatnak más tényez?kre alapított, többek között az adózó t?kebefektetésének helye alapján tett megkülönböztetések is. E rendelkezést azonban az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkével együttesen kell értelmezni, amely megtilt bármilyen, különösen a t?kebefektetés helye alapján tett

hátrányos megkülönböztetést. Ennélfogva az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének c) pontja értelmében megengedett eltér? bánásmódot meg kell különböztetni azon hátrányos megkülönböztetést?l, amely nem tartozik az említett 85. cikk c) pontjába, és e megállapodás 31. cikke értelmében tilos.

150 Márpedig a jelen ítélet 55. pontjában kifejtésre került, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kett?s adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó adószabályra tekintettel a harmadik államból származó osztalékban részesül? részvényes társaság helyzete hasonló a belföldr?l származó osztalékban részesül? részvényes társaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet.

151 Következésképpen az alapügyben szóban forgó helyzet nem tartozik az EK–Libanon?megállapodás 85. cikkének c) pontjában említett eset körébe sem.

152 Ennélfogva a kilencedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkének hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza e megállapodás 85. cikke.

153 Tizedik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy az érintett osztalékok esetében alkalmazott megszorító bánásmódot mindazonáltal igazolhatja?e az adóellen?rzések hatékonysága meg?rzésének szükségessége, különösen mivel a Portugál Köztársaság és a Libanoni Köztársaság között nincsen olyan közigazgatási együttm?ködési keret, mint amelyet az alapügyben szóban forgó tényállás megvalósulásakor hatályban lév? 77/799 irányelv a tagállamok között bevezetett.

154 E tekintetben rá kell mutatni arra, hogy a jelen ítélet 123–127. pontjában szerepl? megfontolások az EK–Libanon?megállapodás elemzésekor is irányadók, mivel e megállapodás, amint annak 1. cikkéb?l kit?nik, az EK–Tunézia?megállapodás által követett célokhoz hasonló célokat követ.

155 Mivel az EK–Libanon?megállapodás ráadásul nem írta el? azt, hogy a Libanoni Köztársaság köteles információkkal szolgálni a portugál hatóságok számára, a jelen ítélet 69–71. pontjában szerepl? megfontolások irányadók annak értékelése keretében, hogy az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkének korlátozása igazolható?e.

156 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkét úgy kell értelmezni, hogy:

- az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illet?séggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Libanonban rendelkezik illet?séggel, a t?ke szabad mozgásának e megállapodás 31. cikkében f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül;
- e rendelkezés hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza az említett megállapodás 85. cikke;
- a CIRC 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az osztalékban részesül? társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehet?ségének megtagadását igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesül? társaság illet?sége szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak a

Libanoni Köztársaságtól, azaz az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint az osztalékfizet? társaság az adó hatálya alá tartozik;

– a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti ilyen részleges levonás lehet?ségének megtagadását nem igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizet? társaság Libanonban, azaz az illet?sége szerinti államban az adó hatálya alá tartozik?e, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell eldöntenie.

Az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk, valamint az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás értelmezésének az alapügyben való következményei

157 A tizenegyedik és a tizenkettedik kérdésre adott válaszból következik, hogy a CIRC 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az osztalékban részesül? társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehet?ségének megtagadását igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesül? társaság illet?sége szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti harmadik államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint az osztalékfizet? társaság az adó hatálya alá tartozik.

158 Következésképpen, amennyiben különösen a Portugália–Tunézia?egyezmény értelmében az osztalékban részesül? társaság illet?sége szerinti tagállam hatóságai be tudják szerezni a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti államtól azon információkat, amelyek alapján meg lehet vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint az osztalékfizet? társaság az adó hatálya alá tartozik, ilyen közérdeken alapuló nyomós indokok nem igazolhatják az EUMSZ 63. cikk által f?szabály szerint tiltott korlátozást.

159 Ebben a helyzetben a Portugál Köztársaság nem hivatkozhatna az EUMSZ 64. cikkének (1) bekezdésére sem, mivel az EK–Tunézia?megállapodással, amely megállapodás 34. cikkének (1) bekezdése közvetlen hatállyal bír, szintén ellentétes az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illet?séggel rendelke? társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illet?séggel rendelke? társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizet? társaság Tunéziában rendelkezik illet?séggel. E szabályozás ugyanis a t?ke szabad mozgásának az EK–Tunézia?megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében – a közvetlen befektetéseket és különösen az azokból származó nyereség hazautalását illet?en – f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül. Az ilyen korlátozás nem igazolható akkor, ha a portugál adóhatóságok be tudják szerezni a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizet? társaság illet?sége szerinti államtól azon információkat, amelyek alapján meg lehet vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint az osztalékfizet? társaság az adó hatálya alá tartozik.

160 Ugyanis a jogi keret e módosulását, amely e rendelkezésnek az EK–Tunézia?megállapodásba való felvételéb?l ered, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére való hivatkozás lehet?ségére gyakorolt hatásaira tekintettel úgy kell tekinteni, mint egy olyan új jogszabály bevezetését, amely a hatályban lév? jogszabályétól eltér? logikán alapul.

161 Az els?–tizedik kérdésre, valamint a tizenegyedik és tizenkettedik kérdésre adott válaszból továbbá az következik, hogy az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel, valamint az EK–Tunézia?megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésével és az EK–Libanon?megállapodás 31.

cikkével ellentétes a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti, a kapott osztaléknak az osztalékban részesül? társaság adóalapjából való részleges levonása lehet?ségének megtagadása, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizet? társaságok Tunéziában, illetve Libanonban, azaz az illet?ségük szerinti államokban az adó hatálya alá tartoznak?e, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell eldöntenie.

162 E körülmények között a jelen ítélet 87–90. pontjában, valamint *mutatis mutandis* 160. pontjában kifejtett okokból a Portugál Köztársaság az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére sem hivatkozhat annak érdekében, hogy továbbra is alkalmazhassa a fent említett korlátozást eredményez? szabályozást.

163 E tekintetben az ítélezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 63. cikk el?írja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi illet?ség? társaságok által belföldi illet?ség? társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kett?s adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenérték? bánásmódban részesítse a külföldi illet?ség? társaságok által a belföldi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalékokat (lásd: 2011. február 10?i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C?436/08 és C?437/08, EU:C:2011:61, 60. pont; 2012. november 13?i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C?35/11, EU:C:2012:707, 38. pont).

164 Ezenkívül az ítélezési gyakorlatból következik az is, hogy a valamely tagállamban az uniós jog szabályainak megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog a Bíróság által értelmezett uniós jogi rendelkezések által a jogalanyok számára biztosított jogokból ered, és azokat kiegészíti, és a tagállam tehát f?szabály szerint köteles az uniós jog megsértésével kivetett adók visszafizetésére (lásd: 2011. szeptember 15?i Accor?ítélet, C?310/09, EU:C:2011:581, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

165 Az uniós jog megsértésével kivetett adók visszatérítéséhez való jog alóli egyetlen kivételt az az eset jelenti, amikor az adóalany a tartozatlan adót közvetlenül áthárította egy másik jogalanyra (lásd: 2011. szeptember 6?i Lady & Kid és társai ítélet, C?398/09, EU:C:2011:540, 18. pont; 2011. szeptember 15?i Accor?ítélet, C?310/09, EU:C:2011:581, 72. és 74. pont).

166 Egyébiránt a Bíróság megállapította, hogy ha valamely tagállam az uniós jog szabályainak megsértésével vetett ki adót, a jogalanyok nemcsak a jogosulatlanul beszedett adó visszatérítésére, hanem az ezen adóval közvetlen összefüggésben ezen állam részére fizetett vagy általa levont összegek visszatérítésére is jogosultak (lásd: 2014. október 15?i Nicula?ítélet, C?331/13, EU:C:2014:2285, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

167 Ebb?l következik, hogy a portugál hatóságok kamatokkal együtt kötelesek visszafizetni az EUMSZ 63. cikknek és az EUMSZ 65. cikknek, valamint az EK–Tunézia?megállapodás 34. cikkének és az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkének megsértésével beszedett összegeket.

168 Ezen összegek megfelelnek a SECIL által fizetett összeg, és azon összeg közötti különbségnek, amelyet e társaságnak a CIRC 46. cikkének (1) bekezdése, 46. cikkének (8) bekezdése, illetve 46. cikkének (11) bekezdése alapján akkor kellett volna fizetnie, ha – az alapügyben szóban forgó feltételek mellett – úgy tekintették volna, hogy a Ciments de Gabès és a Ciments de Siblène által fizetett osztalékokat egy Portugáliában letelepedett társaság fizette.

169 Ennélfogva az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk, valamint az EK–Tunézia?megállapodás és az EK–Libanon?megállapodás értelmezésének az alapügyben való következményeit illet?en a kérdést el?terjeszt? bíróság számára azt a választ kell adni, hogy:

- amennyiben az osztalékban részesül? társaság illet?sege szerinti tagállam hatóságai be tudják szerezni a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizet? társaság illet?sege szerinti államtól azon információkat, amelyek alapján meg lehet vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint az osztalékfizet? társaság az adó hatálya alá tartozik, az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel, valamint az EK–Tunézia?megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésével ellentétes a CIRC 46. cikkének (1) bekezdése vagy 46. cikkének (8) bekezdése szerinti, a kapott osztaléknak az osztalékban részesül? társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehet?ségének megtagadása, anélkül hogy a Portugál Köztársaság e tekintetben az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére hivatkozhatna;
- az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel, valamint az EK–Tunézia?megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésével és az EK–Libanon?megállapodás 31. cikkével ellentétes a CIRC 46. cikkének (11) bekezdése szerinti, a kapott osztaléknak az osztalékban részesül? társaság adóalapjából való részleges levonása lehet?ségének megtagadása, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizet? társaságok Tunéziában, illetve Libanonban, azaz az illet?ségük szerinti államokban az adó hatálya alá tartoznak?e, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell eldöntenie, anélkül hogy a Portugál Köztársaság e tekintetben az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére hivatkozhatna;
- az uniós jog megsértésével beszedett összegeket kamattal együtt vissza kell fizetni az adózó részére.

A költségekr?l

170 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következ?képpen határozott:

1) Az EUMSZ 63. cikket és EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy:

- egy Portugáliában letelepedett társaság, amely Tunéziában, illetve Libanonban letelepedett társaságoktól kap osztalékot, hivatkozhat az EUMSZ 63. cikkre az ezen osztalékok esetében e tagállamban egy olyan szabályozás alapján alkalmazott adójogi bánásmód vitatása érdekében, amelynek nem célja, hogy kizárólag olyan helyzetekre alkalmazzák, amelyekben az osztalékban részesül? társaság meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizet? társaságra;
- az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illet?séggel rendelke? társaság egészben vagy részben levonhatja a kapott osztalékot az adóalapjából akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illet?séggel rendelke? társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizet? társaság harmadik államban rendelkezik illet?séggel, a tagállamok és harmadik államok közötti t?kemozgás korlátozásának min?sül, amelyet az EUMSZ 63. cikk f?szabály szerint tilt;
- a Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (a társasági adóról szóló törvénykönyv) 2009?ben hatályos változata 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az adóalapból való teljes vagy részleges levonása lehet?ségének megtagadását igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesül? társaság illet?sege szerinti tagállam adóhatóságai számára

lehetetlennek bizonyul azon információknak az osztalékfizet? társaság illet?sege szerinti harmadik államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül?e azon feltétel, miszerint ez utóbbi társaság az adó hatálya alá tartozik;

– a társasági adóról szóló törvénykönyv említett változata 46. cikkének (11) bekezdése szerinti részleges levonás lehet?ségének megtagadását nem igazolhatják az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizet? társaság az illet?sege szerinti államban az adó hatálya alá tartozik?e, amit a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell eldöntenie.

2) Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

– mivel a szerz?déses jelleg? befektetésekre vonatkozó adókedvezményeknek az Estatuto dos Benefícios Fiscais (az adókedvezményekr?l szóló törvény) 2009?ben hatályos változata 41. cikke (5) bekezdése b) pontjában el?írt szabályozásának, valamint a hivatalos nyelvként a portugált használó afrikai országokból és Kelet-Timorból származó osztalékok tekintetében e törvény 42. cikkében el?írt szabályozásnak az elfogadása nem módosította a Tunéziából és Libanonból származó osztalékok esetében alkalmazott bánásmódra vonatkozó jogi keretet, az említett szabályozások elfogadása nem érintette azt, hogy hatályban lév? korlátozásnak min?sül az, hogy az e harmadik államokban letelepedett társaságok által fizetett osztalék ki van zárva a teljes vagy részleges levonás lehet?ségéb?l;

– a tagállam lemond az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt lehet?ségr?l akkor, ha – anélkül, hogy formálisan hatályon kívül helyezné vagy módosítaná a hatályban lév? szabályozást – olyan nemzetközi megállapodást, például társulási megállapodást köt, amely az egyik közvetlen hatállyal bíró rendelkezésében el?írja az említett 64. cikk (1) bekezdésében foglalt valamely t?kekategória liberalizációját; a jogi keret e módosítását az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére való hivatkozás lehet?ségére gyakorolt hatásaira tekintettel következképpen úgy kell tekinteni, mint egy olyan új szabályozás bevezetését, amely a hatályban lév? szabályozásától eltér? logikán alapul.

3) Az egyrészt az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészt a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 1995. július 17?én Brüsszelben aláírt, az Európai Közösség és az Európai Szén- és Acélközösség nevében az 1998. január 26?i 98/238/EK, ESZAK tanácsi és bizottsági határozattal jóváhagyott euro?mediterrán megállapodás 34. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy:

– e rendelkezés közvetlen hatállyal bír, és arra hivatkozni lehet olyan helyzetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amelyben egy Portugáliában illet?séggel rendelkező társaság Tunéziában illet?séggel rendelkező társaságtól osztalékot kap az osztalékfizet? társaságban megvalósított közvetlen befektetése miatt, annak érdekében, hogy vitassa az ezen osztalék esetében Portugáliában alkalmazott adójogi bánásmódot;

- az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetésséggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Tunéziában rendelkezik illetésséggel, a fenti szabad mozgásának az e megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésében – a közvetlen befektetéseket és különösen az azokból származó nyereség hazautalását illetően – a szabály szerint tiltott korlátozásának minősül;
 - e rendelkezés hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza az említett megállapodás 89. cikke;
 - a társasági adóról szóló törvénykönyv 2009-ben hatályos változata 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az osztalékban részesülő társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehetőségeinek megtagadását igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesülő társaság illetéssége szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizető társaság illetéssége szerinti államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik;
 - a társasági adóról szóló törvénykönyv említett változata 46. cikkének (11) bekezdése szerinti ilyen részleges levonás lehetőségeinek megtagadását nem igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizető társaság Tunéziában, azaz az illetéssége szerinti államban az adó hatálya alá tartozik-e, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie.
- 4) Az egyrészt az Európai Közösség és tagállamai, másrészt a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló, 2002. június 17-én Luxembourgban aláírt, az Európai Közösség nevében a 2006. február 14-i 2006/356/EK tanácsi határozattal jóváhagyott euro-mediterrán megállapodás 31. cikkét úgy kell értelmezni, hogy:
- e rendelkezés közvetlen hatállyal bír;
 - egy olyan helyzet, mint amilyenről az alapügyben szó van, amely egy Portugáliában illetésséggel rendelkező személy által Libanonban megvalósított közvetlen befektetésekből származó osztalékok adójogi bánásmódjára vonatkozik, az e megállapodás 33. cikkének (2) bekezdésében említett eset körébe tartozik; következésképpen az említett megállapodás 33. cikkének (1) bekezdése nem zárja ki azt, hogy a jelen ügyben hivatkozni lehessen e megállapodás 31. cikkére;

– az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szabályozás, amely szerint a valamely tagállamban illetésséggel rendelkező társaság egészben vagy részben levonhatja az adóalapjából a kapott osztalékot akkor, ha az osztalékot ugyanezen tagállamban illetésséggel rendelkező társaság fizette, azonban ilyen levonást nem eszközölhet akkor, ha az osztalékfizető társaság Libanonban rendelkezik illetésséggel, a fenti szabad mozgásának az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás 31. cikkében fűzött szabály szerint tiltott korlátozásának minősül;

– e rendelkezés hatályát az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben nem korlátozza e megállapodás 85. cikke;

– a társasági adóról szóló törvénykönyv 2009-ben hatályos változata 46. cikkének (1) és (8) bekezdése szerinti, a kapott osztalékoknak az osztalékban részesülő társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehetőségeinek megtagadását igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben az osztalékban részesülő társaság illetéssége szerinti tagállam adóhatóságai számára lehetetlennek bizonyul azon információknak a Libanoni Köztársaságtól, azaz az osztalékfizető társaság illetéssége szerinti államtól való beszerzése, amelyek alapján meg lehetne vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik;

– a társasági adóról szóló törvénykönyv említett változata 46. cikkének (11) bekezdése szerinti ilyen részleges levonás lehetőségeinek megtagadását nem igazolhatják az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított, közérdeken alapuló nyomós indokok, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizető társaság Libanonban, azaz az illetéssége szerinti államban az adó hatálya alá tartozik-e, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie.

5) Az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk, valamint az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás, valamint az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás értelmezésének az alapügyben való következményeit illetően:

– amennyiben az osztalékban részesülő társaság illetéssége szerinti tagállam hatóságai be tudják szerezni a Tunéziai Köztársaságtól, azaz az osztalékfizető társaság illetéssége szerinti államtól azon információkat, amelyek alapján meg lehet vizsgálni, hogy teljesül-e azon feltétel, miszerint az osztalékfizető társaság az adó hatálya alá tartozik, az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel, valamint az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésével ellentétes a társasági adóról szóló törvénykönyv 2009-ben hatályos változata 46. cikkének (1) bekezdése vagy 46. cikkének (8) bekezdése szerinti, a kapott osztaléknak az osztalékban részesülő társaság adóalapjából való teljes vagy részleges levonása lehetőségeinek megtagadása, anélkül hogy a Portugál Köztársaság e tekintetben az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére hivatkozhatna;

– az EUMSZ 63. cikkel és az EUMSZ 65. cikkel, valamint az egyrészről az Európai Közösség és azok tagállamai és másrészről a Tunéziai Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás 34. cikkének (1) bekezdésével, továbbá az egyrészről az Európai Közösség és tagállamai, másrészről a Libanoni Köztársaság közötti társulás létrehozásáról szóló euro-mediterrán megállapodás 31. cikkével ellentétes

a társasági adóról szóló törvénykönyv említett változata 46. cikkének (11) bekezdése szerinti, a kapott osztaléknak az osztalékban részesülő társaság adóalapjából való részleges levonása lehetőségének megtagadása, amennyiben e rendelkezés alkalmazható olyan helyzetekben, amelyekben nem lehet megvizsgálni azt, hogy az osztalékfizető társaságok Tunéziában, illetve Libanonban, azaz az illetőségük szerinti államokban az adó hatálya alá tartoznak-e, amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell eldöntenie, anélkül hogy a Portugál Köztársaság e tekintetben az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésére hivatkozhatna;

– az európai uniós jog megsértésével beszedett összegeket kamattal együtt vissza kell fizetni az adózó részére.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.